



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة د . الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر

في العلوم التجارية - تخصص : محاسبة و جباية

بعنوان

تأثير التكاليف على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية  
مؤسسة الإسمنت - ولاية سعيدة -

تحت إشراف :

زروقي إبراهيم

إعداد الطالبة :

حسين رقية

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا

مشرفا

ممتحنا

ممتحنا

الأستاذ

الأستاذ

الأستاذ

الأستاذ

السنة الجامعية 2012-2013

# الإهداء

إلى التي تفتخر في حقها الكلمات إلى النور الذي أهداني النور يوم منحني الحياة  
إليك أنت الكمال كل الكمال حنانك فاق المنال، إليك أنت أمي الغالية.

❖ إلى من علمني الاعتماد على نفسي إلى الذي هو من بين الأختيار قدوة إلى من حرم  
نفسه وأعطاني فعوضني عن كل شيء إلى أغلى من أملك في الوجود إلى أبي العزيز، إلى أصل  
الحنان والعطف إلى جدتي الحبيبة.

❖ إلى من شاركوني رحم أمي إخوتي : هند ، فاطمة الزهراء ، محمد ، نوال ، عبد الكريم ،  
و الكتكوت " نور الإسلام " .

❖ إلى الذين قاسموني هموم الدنيا، وكانوا السند والعمود لي : أمينة ز ، أمينة ب ، أسماء  
س ، أسماء م ، سومية ع ، خيرة ع ، فايزة ب ، روبة حجاج والى التي كانت لي الأخت و الصديقة "  
قروج ع ، الى كل الزميلات

❖ إلى كل من يحمل لقب حسين " العمامي ، عماتي ، و خالاتي و كل الأهل و الأقارب  
بالخصوص .

❖ إلى أخي و صدقي " سويدي لعرج " الذي كان لي الدعم الثاني بعد أبي  
❖ إلى رب عملي الملازم " محمدي محمد " و إلى الرائد " حيسوس ع " و إلى جميع الأعموان  
الذين عمل معهم " منور علي ، بلقاسم زايد ، حميدي جمال الدين ، سيراف ع ، بلوفة علي ...  
الخ

إلى كل من حملهم قلبي وسقطوا من حبر قلبي سهواً مني، إلى كل الزملاء والزميلات.

شكر

# شكر وتقدير

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: «من لم يشكر الناس، لم يشكر الله. و من أسدى إليك معروفاً فكافئه، فإن لم تستطيعوا فادعوا له».

نشكر الله العلي القدير الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى إنجاز هذا العمل، ونثني صلاتنا وسلامنا على نبيه الكريم عليه أزكى وأطيب الصلاة والسلام.

كما نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل وفي تذييل ما واجهته من صعوبة، وخص بالذكر الدكتور المشرف "زروقي أبراهيم" الذي لم يبخل علي بتوجيهاته، ونصائحه القيمة التي كانت عوناً لي في إتمام هذه الرسالة.

ولا يفوتني أن نشكر جميع أساتذة معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم LMD «خاصة الأستاذ آرزي، الأستاذ محمودي، الأستاذ بوزيان، الأستاذ...».

كما نتقدم بالشكر إلى مدير مؤسسة الاسمنت بالحاسنة

– ولاية سعيدة – و جميع العمال بها

و شكراً جميعاً



## Résumé

### Résumé :

A lancé les objectifs de cette recherche une grande attention donnée organisations contemporaines à la question de la réduction des coûts et leur impact sur l'avantage concurrentiel de son dans un environnement mondial ouvert et concurrentiel, prendre les organisations professionnelles et les organismes publics, tant dans les pays développés et les événements développement de l'impact des coûts sur la compétitivité des entreprises industrielles en termes de réduire les coûts et de prendre en compte ces organisations sont aussi sur la qualité de ses produits et c'est aussi pour s'assurer que ses coûts réduits, en plus de l'existence et de la fonction d'entretien et aussi Tcalf cibles et les coûts basés sur la base des activités comme l'un des revenus les plus importantes pour réduire les coûts, et les coûts de l'importance des organisations, car il serait effectuer des contrôles d'entreprise dans leurs produits et les aider dans le développement de toute les amènent à se détériorer et la faillite, puis en fermant celui qui attache une grande importance et organisations de se concentrer sur eux.

### Mots-clés:

Environnement, l'avantage concurrentiel, la qualité globale, le coût cible, basé sur la base du coût des activités, la fonction de maintenance



# الفهرس

الإهداء و التشارات	.....
الملخص	.....
II...	
الفهرس	II .....
قائمة الجداول	II .....
قائمة الأشكال	II.....
قائمة الملاحق	XIII.....
مقدمة عامة	أ .....

## الفصل الأول: تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

مقدمة	02 .....
المبحث الأول: المؤسسة الاقتصادية	03.....
المطلب الأول: مفهوم المؤسسة	03.....
المطلب الثاني: أنواع المؤسسة وخصائصها	05.....
أنواع المؤسسة	07.....
خصائص المؤسسة	07.....
المطلب الثالث: أهداف المؤسسة ومستوياتها	08.....
أهداف المؤسسة	08.....
مستويات المؤسسة	09.....

- 10.....المطلب الرابع : وظائف المؤسسة الاقتصادية ومعايير تصنيفها وأسس قيامها
- 10.....وظائف المؤسسة
- 12.....معايير التي تحكم المؤسسة و أسس قيامها
- 13.....المبحث الثاني: البيئة
- 13.....المطلب الأول: مفهوم البيئة المؤسسة
- 16.....المطلب الثاني: البيئة الخارجية للمنظمة
- 17.....البيئة الخارجية العامة
- 19.....البيئة الخارجية الخاصة
- 21.....المطلب الثالث: البيئة الداخلية للمنظم
- 23.....المطلب الرابع: أهمية ودراسة بيئة المؤسسة
- 24.....المبحث الثالث : التنافسية
- 24.....المطلب الأول : تعريف التنافسية
- 24.....مفهوم التنافسية
- 25.....أهم التعاريف المستندة إلى التنافسية
- 26.....المطلب الثاني : أنواع التنافسية
- 26.....تنافسية حسب الموضوع
- 26.....تنافسية وفق الزمن
- 27.....المطلب الثالث : أسباب التنافسية وقدراتها
- 27.....أسباب التنافسية

28.....	أهمية القدرة التنافسية
28.....	<b>المطلب الرابع : إنتقاد التنافسية ومؤشراتها</b>
28.....	إنتقاد التنافسية
30.....	مؤشرات التنافسية للمؤسسة
32.....	<b>المبحث الرابع : الميزة التنافسية</b>
33.....	<b>المطلب الأول : تعريف الميزة التنافسية وأهم أنواعها</b>
33.....	تعريف الميزة التنافسية
36.....	أنواع الميزة التنافسية
38.....	<b>المطلب الثاني : أهداف الميزة و أهم مصادرها</b>
39.....	أهداف الميزة التنافسية
40.....	مصادر الميزة التنافسية
42.....	<b>المطلب الثالث : أهم الركائز التي تقوم عليها الميزة التنافسية ومحدداتها</b>
43.....	أهم الركائز التي تقوم عليها الميزة التنافسية
44.....	محددات الميزة التنافسية
46.....	<b>المطلب الرابع : معايير جودتها و متطلبات تطبيق الإستراتيجية ميزة التنافسية</b>
46.....	معايير الحكم على جودة الميزة التنافسية
47.....	متطلبات إستخدام إستراتيجية الميزة التنافسية
48.....	<b>خلاصة الفصل الأول</b>

## الفصل الثاني: تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

- 63.....مقدمة.
- 64.....المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التكلفة وتخفيضها
- 64.....المطلب الأول: عمومية حول التكاليف وسعرها
- 64.....مفاهيم حول التكاليف
- 65.....عناصر التكلفة.
- 66.....المطلب الثاني: الحاجة لتبويب التكاليف
- 66.....تبويب التكاليف حسب بوحدة المنتج
- 68.....تبويب الكاليف حسب علاقتها بوظائف المنشأة.
- 69.....تبويب لأغراض إتخاذ القرار و الرقابة
- 70.....المطلب الثالث: تصنيف التكاليف والاعباء وعناصرها.
- 70.....تصنيف التكاليف والاعباء
- 71.....عناصر التكاليف والاعباء
- 73.....المطلب الرابع : مفاهيم عن تخفيض التكاليف
- 73.....تعريف تخفيض تكاليف واهميته وعوامله.
- 75.....مبادئ تخفيض وعناصره ومشاكله
- 77.....الفرق بين تخفيض التكاليف والرقابة عليها
- 77.....المبحث الثاني : أنظمة حساب التكاليف
- 77.....المطلب الاول : طبيعة محاسبة التكاليف



78	المطلب الثاني : اهداف ووظائف محاسبة التكاليف
78	أهداف محاسبة التكاليف
79	وظائف محاسبة التكاليف
80	المطلب الثالث : المناهج المختلفة لأنظمة حساب التكلفة
80	المطلب الرابع : نظم محاسبة التكاليف
80	أساسية تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف
81	نظام تكاليف اوامر الانتاجية
83	نظام تكاليف مراحل الانتاجية
87	المبحث الثالث : مداخل تخفيض التكاليف
87	المطلب الأول : دور الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية وتخفيض التكاليف
87	مفاهيم حول الجودة ،خصائصها ،مبادئها ،أهدافها
90	متطلبات تطبيق الجودة ،مزايا ، مقوماتها
92	العناصر الأساسية وإستراتيجية للجودة الشاملة
95	تكامل بين إدارة الجودة وأسلوب ABC وتخفيض التكاليف
97	المطلب الثاني : التكلفة المستهدفة ودورها في تخفيض التكاليف
97	تعريف التكلفة المستهدفة
99	أهداف إستخدام التكلفة المستهدفة ومبادئها
99	طرق تحديد التكلفة المستهدفة وكيفية تطبيقها
102	تخفيض التكاليف بإستخدام التكلفة المستهدفة

104.....	المطلب الثالث : نظام ABC ودوره في تخفيض التكاليف
104.....	تعريف نظام ABC
104.....	أهداف نظام ABC
106.....	مداخيل تطبيق نظام ABC
108.....	دور نظام ABC في تخفيض التكاليف ،تقييمها
110.....	المطلب الرابع : الصيانة كأساس لتخفيض التكاليف
110.....	مفهوم الصيانة ، أهدافها.
112.....	سياسة الصيانة
112.....	أنواع الصيانة
112.....	تخفيض التكاليف من خلال وظيفة الصيانة.
116.....	خلاصة الفصل الثاني

### الفصل الثالث: دراسة حالة شركة الإسمنت ولاية سعيدة

118.....	تمهيد.
118.....	المبحث الأول : نظرة حول الشركة وقطاع الإسمنت
118.....	المطلب الأول : نشأة الشركة وتطور الإسمنت في الجزائر
119.....	المطلب الثاني : بطاقة تعريفية عن الشركة.
122.....	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للشركة وتفصيل في بعض الهياكل
126.....	المطلب الرابع : ميزانيات الخاصة بالشركة لـ 2011-2012.
129.....	المبحث الثاني : تحليل الميزة التنافسية للشركة

130.....	المطلب الأول :إمكانية الشركة و الطلب علو مادة الإسمنت
130.....	المطلب الثاني : مكانة الشركة في القطاع وتحليل قوى التنافس
134.....	المطلب الثالث :الميزة التنافسية وأسس بنائها في الشركة
136.....	المبحث الثالث: تحليل تكاليف الشركة محل الدراسة وتطبيق نظام ABC
136.....	المطلب الأول : تكاليف الإنتاج بالشركة وفق النظام المطبق من طرفها
143.....	المطلب الثاني : تطبيق نظام ABC بالشركة
152.....	المطلب الثاني : دراسة مخرجات نظام ABC و قواعد تطبيقه
153.....	المبحث الرابع : دراسة وظيفتي الجودة و الصيانة في الشركة
153.....	المطلب الأول : دراسة وظيفة الجودة في الشركة ودورها في تخفيض التكاليف
157.....	المطلب الثاني : الرقابة على جودة المواد الأولية والمنتوج النهائي وتخفيض التكاليف
159.....	المطلب الثالث : وظيفة الصيانة بالشركة وسياستها
161.....	المطلب الرابع : تكاليف الصيانة وكيفية توزيعها
166.....	خلاصة الفصل الثالث
167.....	الخاتمة العامة
169.....	قائمة المراجع و المصادر
174.....	الملاحق

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
23	أهمية دراسة بيئة المؤسسة	1-1
70	مجالات إستخدام نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية	1-2
115	ميزانية سنة 2011 " أصول "	3-1
116	ميزانية سنة 2011 "الخصوم "	3-2
117	ميزانية سنة 2012 " أصول ، خصوم "	3-3
119	تطور الإنتاج من سنة 1997 إلى سنة 2000	4-3
119	تطور إنتاج الشركة نسبة الى الإنتاج الوطني من 2009 الى 2012	5-3
123	الوفرات المحققة في المواد الأولية لسنة 2011 و 2012	6-3
126	بطاقة فنية خاصة بالمواد " الطين و الكالكير "	7-3
126	تكاليف الطحين و الكالكير	8-3
127	بطاقة خاصة بمخزون طحين سنة 2012	9-3
127	كيفية حساب تكلفة الكلنكر سنة 2012 في المؤسسة	10-3
127	بطاقة مخزون الكلنكر سنة 2012 في المؤسسة	11-3
128	كيفية حساب تكلفة الإسمنت سنة 2012 في المؤسسة	12-3
128	بطاقة مخزون الإسمنت سنة 2012 في المؤسسة	13-3
129	التكلفة الوحودية لسنة 2012 بالمؤسسة	14-3
130	التكلفة الوحودية لسنة 2012 و 2011 بالمؤسسة	15-3
135	تتبع التكاليف حسب الأنشطة	16-3
136	مسابات الإرتباط بين الأنشطة و مسبات التكلفة	17-3
137	عدد المسبات حسب كل نشاط	18-3
138	تكلفة الوحدة الواحدة من المسبب التكلفة للنشاط ومراكز الأنشطة	19-3
140	مجموع تكاليف الإسمنت لسنة 2012 وفق نظام ABC	20-3
140	المقارنة بين النتائج المتحصل عليها حسب النظامين	21-3
142	المؤشرات المعيارية لجودة المواد الاولية بالمؤسسة	22-3
143	المؤشرات المعيارية لجودة المنتج النهائي بالمؤسسة	23-3
144	الإجراءات اللازمة لرقابة جودة المواد الأولية بالمؤسسة	24-3
145	الإجراءات اللازمة لرقابة جودة المنتج النهائي بالمؤسسة	25-3



## قائمة الجداول

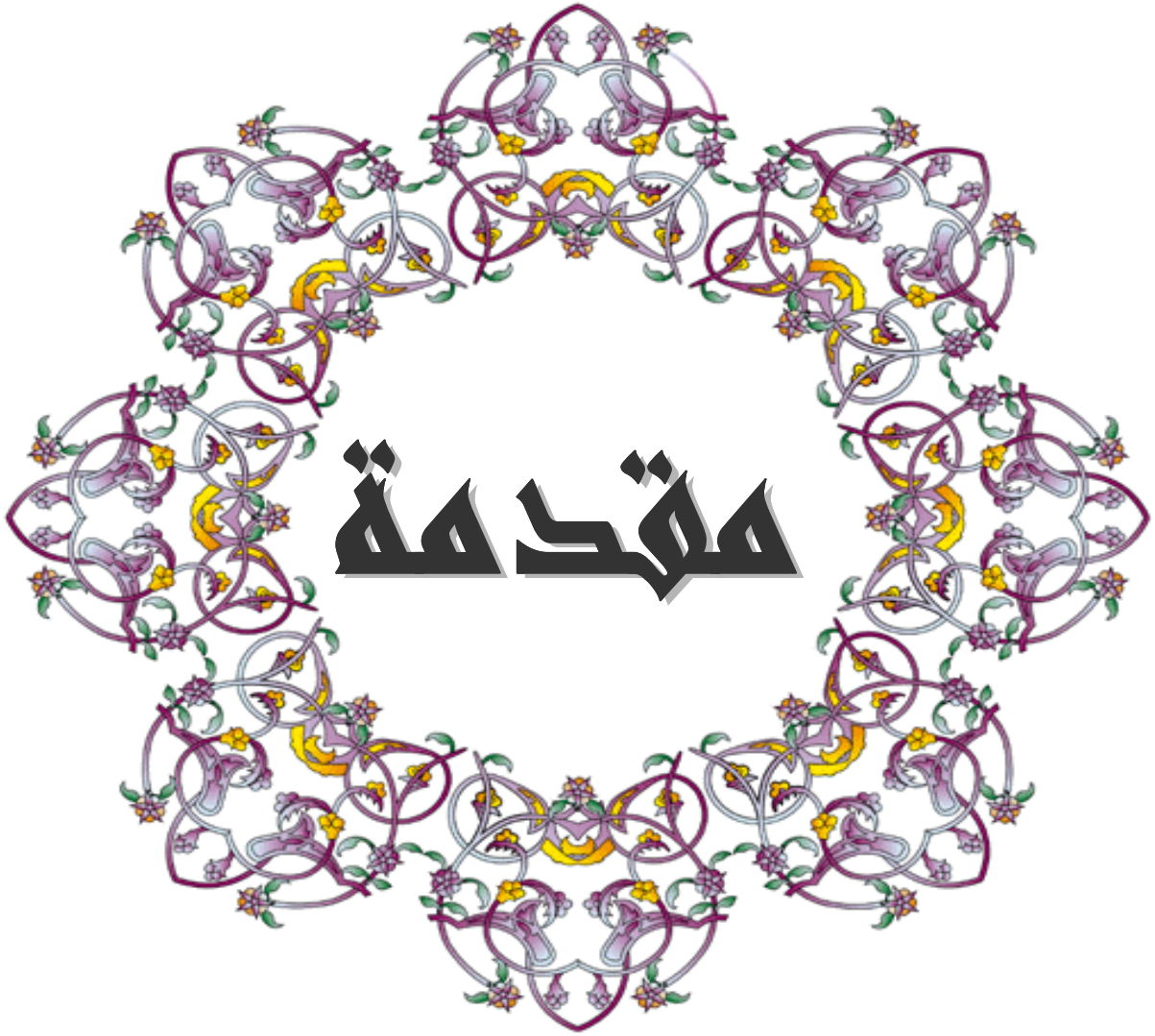
148	انواع الصيانة و نسبها خلال سنة 2011 و سنة 2012	26-3
150	تكاليف الصيانة خلال سنة 2012	27-3
152	عناصر التكاليف المباشرة للصيانة سنة 2012	28-3
154	كيفية توزيع تكاليف قسم الصيانة	29-3

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
16	مكونات بيئة المنظمة	1-1
21	مكونات البيئة الخارجية " العامة و الخاصة " للمنظمة	2-1
22	مكونات البيئة الداخلية للمنظمة	3-1
31	القوى التنافسية الخمس لنموذج porter	4-1
35	استراتيجيات التنافسية العامة	5-1
36	مكونات استراتيجية التنافس	6-1
40	اهداف الميزة التنافسية	7-1
45	دورة حياة الميزة التنافسية	8-1
46	نطاق التنافس	9-1
54	عناصر التكاليف	1-2
71	اسلوب المراحل المتتالية	2-2
72	اسلوب المراحل المتوازنة	3-2
73	اسلوب المراحل المتداخلة	4-2
86	اهداف الجودة الشاملة	5-2
77	العلاقة بين متطلبات إدارة الجودة الشاملة	6-2
80	علاقة الجودة الشاملة بالسوق و الربحية	7-2
81	علاقة الجودة الشاملة بالتكلفة	8-2
81	العلاقة بين الجودة و الربح	9-2
84	اهمية الجودة في تخفيض التكاليف	10-2
94	مخطط سير التكاليف على اساس الأنشطة	11-2
95	تكامل الأنظمة على اساس الأنشطة ABC في تحقيق الرشد	12-2
100	التوفيق بين صنفي الصيانة الوقائية و الصيانة العلاجية	13-2
110	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإسمنت بولاية سعيدة	1-3
111	هيكل المديرية التجارية لشركة الإسمنت بولاية سعيدة	2-3
111	هيكل المديرية التقنية لشركة الإسمنت بولاية سعيدة	3-3

## قائمة الأشكال

112	هيكل الموارد البشرية لشركة الإسمنت بولاية سعيدة	4-3
113	هيكل مديرية المحاسبة و المالية لشركة الإسمنت بولاية سعيدة	5-3
114	هيكل مخبر المتواجد بشركة الإسمنت بولاية سعيدة	6-3
120	نسبة إنتاج الشركة و نسبة الإنتاج الوطني من سنة 2009 الى 2012	7-3
130	التكلفة الوحديّة للإنتاج لسنة 2012	8-3
131	المقارنة بين التكلفة الوحديّة لسنة 2012 و سنة 2011	9-3
144	الهيكل التنظيمي لدائرة الجودة للمنتج بالمؤسسة	10-3
151	تطور التكاليف الصيانة خلال سنة 2012	11-3
152	عناصر التكاليف المباشرة في قسم الصيانة لسنة 2012	12-3
153	المقارنة بين عناصر تكاليف الصيانة لسنة 2011 و 2012	13-3
154	كيفية توزيع تكاليف الصيانة على مختلف المناطق	14-3





## المقدمة العامة

إن الإفتتاح الإقتصادي الذي يشهده العالم في ظل تطور المنظمة العالمية للتجارة ، أدى الى وجود تحديات بيئية حديثة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية و هذا المناخ الذي تخلقه هذه المؤسسات داخل الأسواق يسمى " **عولمة المؤسسة** " وهذا التغير و التطور يؤثر على المؤسسات الجزائرية ، لذا يجب للمؤسسات البحث عن أساليب تعزز قدرتها التنافسية حيث يمكننا تصنيف عدة أنواع من المؤسسات فمنها نجد تلك التي تصنع التغير في مواجهة السوق التنافسية ، و اخرى تفكر في وسائل لصنع التغير أما الأخرى فهي تبق تلاحظ و تراقب حدوث التغيرات التي تحدث في السوق من أجل اعادة تقييم موقفها الداخلي ، أما المؤسسات التي لا تعلم شيئا من هذه التغيرات فهذه ليس لها مكان في البيئة التنافسية الحديثة .

أما بخصوص المؤسسات الجزائرية فليس من اللائق أن تشابه المؤسسات التي ليس لها بيئة تنافسية حديثة ، فيجب لها أن تبحث عن إستراتيجيات من أجل أن تحقق مزايا تنافسية وهذا من أجل أن يكون لها وجود في الأسواق الداخلية و الخارجية فيجب عليها أن تتبع إستراتيجيات خلق منتج متميز و بأقل تكلفة و يكون ذلك بوجود جودة من أجل أن تحقق ميزة تنافسية وبهذا تكون مثل المؤسسات التي تصنع التغير في مواجهة السوق التنافسية بالإضافة إلى أن الجودة الشاملة تخفض أيضا من تكاليف المؤسسة وذلك من خلال تقليل الأخطاء و تقليل التأخر و أيضا تقليل إعادة تشغيل الآلات وكل هذا من أجل تحسين الإنتاجية وأيضا لتحقيقها يجب أن يكون هناك إستعمال جيد للآلات المتواجد في المؤسسة وكذلك الحفاظ عليها و هذا لكي تتفاد المؤسسة صيانة وتصليح هذه الآلات بتكاليف باهظة تأثر عليها وخصوصا إذا كانت صيانة خارجية ، فيجب على المؤسسة أن تتبع سياسة الصيانة الدورية لآلاتها و كذلك التكوين المستمر و الدراسات لعمالها ، بالإضافة إلى وظيفة الصيانة التي تعد أحد مداخل تخفيض التكلفة هناك طرق أخر لتخفيض التكاليف كتباعها مثلا أسلوب التكلفة المستهدفة بحيث يعد هذا الأسلوب أداة لإدارة التكلفة تهدف الى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة للتخطيط و التطوير و التصميم و تكون من مراحل دورة حياة المنتج مع حفاظها على مستوى الجودة ، يتطلب بذلك دراسة السوق من أجل تحديد سعر البيع المستهدف من أجل تحديد هامش الربحية ويتم الطرح بينهما وإستخلاص الفارق ، و يتركز الهدف الرئيسي لمدخل التكلفة في تخفيض التكاليف قبل حدوثها أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها مما يزيد أهميتها في دورة حياة المنتج ، أما نظام ABC شجع ظهوره التطور الذي حصل في مختلف ميادين الإنتاج و توسع نشاط المؤسسات حيث أن هذا النظام مكلف لانه يساعد المؤسسة في إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مع انتقاء الأنشطة الأقل تكلفة في حالة وجود أنشطة تنافسية تؤدي الغرض نفسه، مما يساهم في خفض التكاليف بشكل ملموس دون المساس بالمنتجات والخدمات أو جودها و هذا يعد أهم

## المقدمة العامة

هدف يسعى إليه هذا النظام وكل هذه المداخليل شجعتنا على تسليط الضوء عليها دون أن أتأسى في ذلك التطرق إلى ذكر أهمية الميزة التنافسية بالنسبة للمؤسسة و ايضا بيئتها " الداخلية و الخارجية " التي تأثر عليها .

**مشكلة البحث :** ان الجودة تمثل العنصر المهم في تحقيق ميزة تنافسية ، وكما هو معلوم ان بعض المؤسسات الجزائرية او بالاحرى جميع المؤسسات تسعى الى تحقيق الجودة من خلال حصولها على معايير الجودة العالمية " الايزو " و خصوصا إنها تعاني من مشاكل إرتفاع التكاليف مما يؤدي بها إلى تخفيض هذه التكاليف إلى أدنى حد ممكن من أجل تحقق هذه الميزة التنافسية و ذلك بإستعمال طرق أو مداخل من أجل تخفيض التكاليف .

وبناء على ذلك يمكن طرح السؤال التالي :

**- كيف يمكن أن يشكل تخفيض التكاليف الطريقة المثلى لتحسين الميزة التنافسية في المؤسسات الجزائرية ؟**

و ينبثق عن هذا السؤال مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية :

- ماهي المؤسسة و البيئة المحيطة بها ؟

- ماذا نقصد بالتنافسية و ماهي الميزة التنافسية ؟

- ماهي أهم المداخليل التي يمكن للمؤسسة من خلالها تخفيض تكاليفها ؟

**فرضيات البحث :** لمعالجة هذه التساؤلات يمكن صياغة جملة من الفرضيات:

- من الضروري على المؤسسة أن تكون لها دراية لما يحيط ببيئتها الداخلية و الخارجية و ما يؤثر فيها .

- يمكن للمؤسسات الإقتصادية أن تدعم قدرتها التنافسية من خلال التكاليف .

- إن تحسين الجودة يؤدي الى تخفيض التكاليف .

- من الممكن للمؤسسات الأقتصادية من خلال تخفيض تكاليفها من خلال تبنيها لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة أو التكاليف المستهدفة .

**مبررات إختيار الموضوع:** إلقاء الضوء على أحد العناصر الذي يظل من جهة يشكل ميزة تنافسية لدى العديد

من الشركات العالمية ومن جهة اخرى شبعا يهدد المؤسسات الجزائرية و الهدف من تسليط الضوء عليه هو تحسيسها عن مدى أهمية في إقتصاد السوق ومن أجل تحقيق التنافسية .

**أهداف البحث :** إن الهدف من هذا البحث تكمن في انه يمتاز بالحدائة و كذلك ضرورة وجوده في ظل

المنافسة ، و هو يعد اطار متكامل يحقق المركز التنافسي وذلك من خلال التحكم في التكاليف .

**حدود البحث :** لقد قمت بدراسة حالة في مؤسسة الاسمنت بالحاسنة ولاية سعيدة من 28/04/2013 الى غاية 02/06/2013 ، حيث حاولت من خلالها التعرف و الشعب في جميع المباحث التي قمت بدراستها في الفصلين النظريين من خلال تطبيقها على أرض الواقع .

**منهج البحث و الأدوات المستعملة :** إن طبيعة الموضوع هي التي تحدد المنهج المتبع و لذلك أعتمد في دراستي على المنهج الوصفي التحليلي، و هذا المنهج الذي أعتبره منهج مناسباً لدراستي إذ يأخذ بعين جانبا كبيرا من الدراسة ، حيث إعتمدت فيه على تحليل الظاهرة وصفها و كذلك تشخيصها و تحليل الوثائق المتعلقة بالموضوع و هذا هو الإطار النظري ، ثم استخدام منهج دراسة حالة " **دراسة ميدانية** " وهو الجانب التطبيقي من أجل تفسير الظاهرة المدروسة ، بحيث تم تقسيم المذكرة الى ثلاث فصول ، حيث الفصلان الأولان يمثلان الجانب النظري و الفصل الثالث الجانب التطبيقي .

**تقسيمات الموضوع :** حيث تناولت في الفصل الاول الذي هو تحت عنوان " **تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة** " - تم التعرض فيه بشكل موجز على المؤسسة التي أعتبرها نقطة انطلاق للمعرفة وهذا في المبحث الأول .  
- أما بخصوص المبحث الثاني حيث تم فيه التطرق إلى البيئة التي تحيط بالمؤسسة و أنواعها و أيضا أهميتها .  
- أما المبحث الثالث فهو يتحدث عن التنافسية و ما أنواعها و ما هو الدور الذي تلعبه لتحقيق ميزة تنافسية  
- كما تم التطرق في المبحث الرابع و الأخير في هذا الفصل الى الميزة التنافسية ، فشملت كل من ميزة التكلفة و ميزة التميز و محدداتها و مصادرها و كذلك أنواعها .

\* أما بخصوص الفصل الثاني الذي هو بعنوان " **تأثير التكاليف على الميزة التنافسية** " مقسم إلى ثلاث مباحث:

- في المبحث الأول تحدثت فيه عن مفاهيم عامة حول التكاليف و تخفيضها .  
- المبحث الثاني هو يتحدث عن أنظمة حساب التكاليف .  
- المبحث الثالث يشمل في طياته مداخل تخفيض التكاليف ففي المطلب الأول تحدثت عن الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية و تخفيض التكاليف ، أما المطلب الثاني يتحدث عن التكلفة المستهدفة و دورها في تخفيض التكاليف ، و المطلب الثالث يتحدث على نظام التكلفة على أساس الأنشطة و دورها في تخفيض التكاليف ، و المطلب الرابع أيضا يشمل على مدخل من مداخل التخفيض وهو الصيانة و دورها في تخفيض التكاليف .

\* اما الفصل الثالث فهو يتمثل في دراسة حالة حيث تم ذلك من خلال إسقاط بعض الجوانب النظرية على الحالة المؤسسة ثم تحليل بيئتها التنافسية ، و معرفة الطرق المستعملة لتخفيض تكاليفها ... الخ .

## المقدمة العامة

**الدراسات السابقة :** يعد الإهتمام بموضوع " **تأثير التكاليف على تنافسية المؤسسات الصناعية موضوعا** "

حديثا نوعا ما ، خاصة بالنسبة للمؤسسات الجزائرية لكن رغم ذلك توجد بعض المساهمات التي عاجلت بعض جوانبه نذكر منها :

- مذكرة ماجستير تحت عنوان " تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الجزائرية - حالة شركة الاسمنت عين الكبيرة - من إعداد الطالب عثمان بودحبوش ، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة " 2007 / 2008 ، الذي تناول اشكالية " إلى أي مدى يمكن أن يشكل تخفيض التكاليف مدخلا لتحسين الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية ؟

- مذكرة ماجستير تحت عنوان " دور الجودة في تحقيق ميزة التنافسية للمؤسسة " من إعداد الطالبة العيهار فلة ، جامعة الخروبة بالجزائر ، 2005 ، التي تناولت اشكاليتهما على النحو التالي " ما هو دور الجودة في بناء وتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة ؟ التي إعتبرتها كبداية ل معرفة ماهو الدور الذي تلعبه في تخفيض التكاليف .

- مذكرة ماجستير تحت عنوان " اثر تخفيض التكاليف على تنافسية المؤسسة " من إعداد الطالبة عتبة بن طاطة ، جامعة دمشق ، 2008 / 2009 التي كانت إشكاليتهما على النحو التالي " ما مدى تأثير تخفيض التكاليف على تنافسية المؤسسة " ؟ و هي بدورها كانت الدعم الكافي للقيام بالدراسة من هذا المنطلق .

**صعوبات البحث :** - ضيق المدة الزمنية المخصصة للدراسة الميدانية.

- قلة المراجع العربية المتخصصة في هذا المجال وعدم توفر المراجع الحديثة.

- عدم توفر الخبرة حول الطرق الحديثة كالتكاليف المستهدفة و التكاليف على أساس الأنشطة لدى فريق العمل على مستوى قسم محاسبة التكاليف في مؤسسة الإسمنت .

- عدم وجود دراسات وتقارير مفصلة على الأنشطة الإنتاجية وعن المنتجات .

- صعوبة إسقاط الجانب النظري على الواقع المعاش في المؤسسة الجزائرية .



المفصل  
الأول

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

### تمهيد :

يشغل مفهوم الميزة التنافسية حيزا ومكانة هامة في كل من مجالي الإدارة الإستراتيجية و اقتصاديات الأعمال ، وتطور المؤسسات المستمرة و التحسن في أداءها ما هو إلا نتيجة للدفع من قبل البيئة ، إذ يحقق لها مكانة مرموقة في السوق و أسبقية على المنافسين من اجل أن تستفيد من الفرصة التي تنتجها لها هذه العلاقة . وبناءا على ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث حيث يتناول المبحث الأول مفاهيم حول المؤسسة وكذلك أنواعها و الأهداف التي ترجوا تحقيقها ، أما بخصوص المبحث الثاني فهو يتحدث عن البيئة التنافسية بالنسبة للمؤسسة أما المبحث الثالث حيث يتناول مفهوم التنافسية و أنواعها و عواملها وكذلك كيفية قياسها أما فيما يخص المبحث الرابع فنتناول فيها الميزة التنافسية بحيث نتم بتعريفها و أنواعها و معايير الحكم على جودتها و محدداتها و كذلك مصادرها .

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

### المبحث الأول : المؤسسة الاقتصادية

تعتبر المؤسسة الاقتصادية الحديثة النواة الأساسية في النشاط الاقتصادي للمجتمع كما أنها تعبر عن علاقات اجتماعية، لان العملية الإنتاجية داخلها أو نشاطها بشكل عام، يتم ضمن مجموعة من العناصر البشرية متعاملة فيما بينها من جهة ومع العناصر المادية والمعنوية الأخرى من جهة ثانية كما يشمل تعاملها المحيط.

وكنتيجة للتطورات العلمية والتكنولوجية السريعة في القرن العشرين خاصة الأمر الذي أدى إلى إعادة النظر في طرق وكيفيات التنظيم الاقتصادي سواء على المستوى الكلي أو الجزئي.

كما أن المؤسسة الاقتصادية قد شمل دورها مجالا واسعا فبالإضافة إلى الدور الاقتصادي والاجتماعي تطور دورها إلى الناحية السياسية (الشركات المتعددة الجنسيات) ثم إلى الناحية العسكرية والعلمية (مخابر البحث والتطوير) أيضا.

### المطلب الأول : مفهوم المؤسسة

تمثل المؤسسة عموما في مجموعة من الطاقات البشرية المادية و المالية، و التي تشغل فيما بينها، وفق تركيب معين و توثيق محدد قصد إنجاز أو أداء المهام المنوط بها من طرف المجتمع ، كما إن لهذه المؤسسات مجموعة من الأهداف تطمح للوصول إليها وعلى اثر ذلك تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين الأول يتحدث عن مفهوم المؤسسة و الثاني عن أهدافها .

و تعرف على أنها مجموعة من الموارد البشرية و المادية و المالية المنظمة و المهيكلة و التي تخضع لأهداف دقيقة و تسيير على أساس طريقة معينة من التسيير و تتجسد مهامها بصفة عامة، في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات الموجهة لإشباع حاجيات المستهلكين، بصورة مباشرة أو غير مباشرة، و ذلك بحسب طبيعة المؤسسة... الخ مع العمل على تحقيق أفضل تشغيل ممكن في سياق التوثيق أو الدمج المحكم بين هذه الطاقات البشرية و الموارد أو الوسائل المادية المتاحة في لحظة زمنية محددة.

و حسب ما عرفها **مكتب العمل الدولي** : هي مكان مزاولة نشاط اقتصادي و له سجلات مستقلة. فيتضح من هذا أن المؤسسة قد تكون مشروعاً أو شركة، فرعا أو قسما.

أما التعريف الذي قدمه **ناصر دادي عدون** للمؤسسة على أنها " كل هيكل تنظيمي اقتصادي مستقل مالياً، في إطار قانوني و اجتماعي معين، هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل الإنتاج، أو تبادل السلع و الخدمات مع أعوان

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

اقتصاديين آخرين، أو القيام بكليهما معاً (إنتاج + تبادل)، بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، و هذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني و الزماني الذي يوجد فيه، و تبعاً لحجم و نوع نشاطه".

- يعرفها **تريوشي** المؤسسة هي الوحدة التي تجمع وتنسق فيها العناصر البشرية والمادية للنشاط الاقتصادي<sup>1</sup>.

- ويعرفها **ماركس** المؤسسة الاقتصادية تكون متمثلة في عدد كبير من العمال يعملون في نفس الوقت تحت إدارة نفس رأس المال وفي نفس المكان من اجل إنتاج نفس السلع<sup>2</sup>

وعليه نستطيع القول أن هذين التعريفين لا يقدمان مفهوماً شاملاً للمؤسسة الاقتصادية، وهذا نظراً ربما للزمن الذي قدما فيه، بحيث نجد الذين جاءوا بعدها يعطون تعريفات أكثر شمولاً.

فنجده **françois peroux** يعرف المؤسسة على أنها شكل إنتاج بواسطته وضمن نفس الذمة تدمج أسعار مختلف عوامل الإنتاج المقدمة من طرف أعوان متميزين عن مالك المؤسسة، بهدف بيع سلعة أو خدمات في السوق من اجل الحصول على دخل نقدي.

ويقدم أيضاً المؤسسة هي منظمة تجمع أشخاصاً ذوي كفاءات متنوعة تستعمل رؤوس أموال وقدرات من اجل إنتاج سلعة ما والتي يمكن أن تباع بسعر أعلى من تكلفتها<sup>3</sup>.

نلاحظ من خلال هذين التعريفين أنهما أكثر اتساعاً من سابقيهما، حيث يحدد فيهما هدف المؤسسة من نشاطها

إلا هذين التعريفين لم يتطرقا إلى الناحية القانونية للمؤسسة والتي نجدها في التعريف التالي لصاحبه **lebreton** كل شكل تنظيم اقتصادي مستقل مالياً، والذي يقترح نفسه لإنتاج سلع أو خدمات للسوق.

إذن نلاحظ أن هذا التعريف يركز على استقلالية المؤسسة .

أما حسب **شمبتر** : " المؤسسة مركزاً للإبداع و مركزاً للإنتاج " .

<sup>1</sup> : د . ناصر داداي عدون ، اقتصاد المؤسسة ، دار المحمدية العامة، طبعة 1998 ، ص 48

<sup>2</sup> : د . ناصر داداي عدون ، مرجع سبق ذكره ، ص 48

<sup>3</sup> : د . ناصر داداي عدون ، نفس المرجع ، ص 48



## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

وحسب اتجاه **L. VON BERTALANFFY** : فان المؤسسة كمنظمة تعتبر في نفس الوقت هيكلًا اجتماعيًا واقعيًا و كمتعامل اقتصادي و تتمتع بخصائص تنظيمية و يمكن و وضعها كنظام مفتوح معناه أن المؤسسة نظام :

- لأنها مكونة من أقسام مستقلة حسب هيكل خاص بها.
- لأنها تملك حدودًا تمكنها من تحديد ها و تفصيلها على المحيط الخارجي.
- هي نظام مفتوح لأنها تتكيف بوعي مع متغيرات المحيط بفعل القدرات المتخذة من طرف مسيرتها .
- ولقد عرف **برتالونوفي** النظام على انه مجموعة العناصر المتفاعلة .

أما بخصوص **روزوي** فعرفه على انه " مجموعة عناصر في تفاعل ديناميكي مبنية على هدف النظام هو كيان كلي يتكون من مجموعة مفردات تتبادل العلاقة فيما بينهما وتعتمد على بعضها البعض في سبيل تحقيق هدف ما " .

وطالما أن النظام يعمل في بيئة معينة فلا بد أن يكون له حدود تفصيلية عن البيئة وبناءً على ذلة فانه يمكن تقسيم الأنظمة من حيث علاقتها بالبيئة إلى قسمين رئيسيين هما :

- **الأنظمة مفتوحة** : وهي التي تتبادل العلاقة مع البيئة .

- **الأنظمة المغلقة** : وهي التي لا تتبادل العلاقة مع البيئة .

ما يجب التأكيد عليه هنا هو أن أي نظام له مدخلات و التي تتمثل بالنسبة للمنظمة مثلاً في عوامل الإنتاج المختلفة من ارض ، عمل ، رأس مال ....بالإضافة إلى المعلومة التي أصبح لها دورا هاما : تجري على هذه المدخلات بعض العمليات الإدارية المختلفة لتحصل في النهاية على مخرجات في شكل سلع و الخدمات .

### المطلب الثاني: أنواع المؤسسة وخصائصها<sup>4</sup>

إن للمؤسسة عدة أنواع تقسم حسب معايير تصنفها كما إن لديها عدة خصائص حيث إن كل نوع من هذه التقسيمات أو التصنيفات التي تقسم حسب المعايير التي تحكمها تميزها "**المؤسسة**" عن غيرها من التصنيفات ولهذا

4: د . عمر صخري ، استاذ معهد العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية ، ص 25

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين بحيث الفرع الأول يضم أنواع المؤسسات أما بخصوص الفرع الثاني فهو يتحدث عن الخصائص التي تمتاز بها المؤسسة

### الفرع الأول: أنواع المؤسسة

تقسم المؤسسة إلى عدة أقسام و فروع فهناك تقسيمات من حيث النشاط الممارس من طرفها وكذلك تقسيمات حسب الطبيعة القانونية ، و أيضا تقسيم حسب الفكر النظامي وسوف أتطرق في الشرح المفصل لكل تقسيم على حدى .

**أولاً: تقسيم المؤسسة من حيث النشاط الممارس:** حيث تصنيف المؤسسات بحسب طبيعة نشاطها إلى:

(أ) **مؤسسة صناعية:** و هي التي تقوم بنشاط صناعي أي أنها تقوم بتحويل المواد الأولية إلى سلع نهائية، أو أنها تدخل في صناعة سلع أخرى.

(ب) **مؤسسة تجارية:** و هي التي تقوم بعملية الشراء و البيع دون إدخال أي تحويل على السلعة.

(ج) **مؤسسات خدمتية:** و هي التي تقوم بتأدية خدمات كشركات النقل.

(د) **مؤسسات فلاحية:** و هي التي تنشط في الميدان الفلاحي.

### ثانياً : تقسيم المؤسسة من حيث الطبيعة القانونية

(أ) **المؤسسات العمومية:** و هي المؤسسات التي يؤول رأسمالها الكامل و التام إلى الدولة و السلطات العمومية هي التي تشرف على تسييرها.

(ب) **المؤسسات النصف عمومية:** تبقى فيها مساهمة السلطات العمومية جزئية ، و ينتج عن ذلك أن مراقبة التسيير محدودة في حد ذاتها.

(ج) **المؤسسات الخاصة:** و هي المنشآت التي يملكها الأفراد و لا تساهم الدولة بحصة في رأسمالها و تنقسم إلى :

- مؤسسات فردية: ينشئها الأفراد بأموالهم الخاصة و هي تتكون من شخص أو اثنين.
- شركات المساهمة: يتكون رأسمالها من مجموعة أسهم مقسمة على مجموعة من الأشخاص (المساهمين)
- شركات ذات المسؤولية المحدودة: تتكون من مجموعة من الشركاء محدودى العدد.
- شركات التضامن: تتكون من مجموعة من الشركاء متضامنين فيما بينهم منقول .

### ثالثاً : التقسيم حسب الفكر النظامي

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

إن الجديد لدى الأنظمة هي أنها تخلصت من الطرق التي سبقتها في عملية تحليل المؤسسة، و بشكل أكثر عقلانية و تقنية ، و أعطت لها تعريفات و أشكالاً أكثر مرونة و تكييفها مع الحالات المتنوعة و المختلفة، حتى سمحت بإنشاء نماذج و استعملت كأداة أو وسيلة توضيح في التحليلات الخاصة بالمنظمة.

و قد تميزت هذه النظرية في هذا المجال عن نظريات الإدارة و التنظيم التي سبقتها بأخذها بعين الاعتبار محيط المؤسسة كعنصر هام في التحليل، عكس ما اعتبر سابقاً خاصة من طرف المدرسة الكلاسيكية و الكمية فنجد تايلور مثلاً يعتبر أن

محيط المؤسسة ثابت و لا يتغير و لا يؤثر في نشاطها، أما لدى أصحاب المدرسة التنظيمية، فله دور هام في تصرف المؤسسة، إذ يتفاعلان بشكل متبادل و بحركة مستمرة و تغييرات متواصلة، و تحدد حياة المؤسسة بمدى قدرتها على مسايرة هذه الحركة و التأقلم مع الحالات الجديدة باستمرار.

### الفرع الثاني: خصائص المؤسسة

إن للمؤسسة عدة خصائص نذكر من بينها مايلي :

- للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها للحقوق و الصلاحيات أو من حيث واجباتها و مسؤولياتها
- القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها .
- أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها من تمويل كاف و ظروف سياسية مواتية و عمالة كافية ، وقادرة على تكيف نفسها مع الظروف المتغيرة .
- التحديد الواضح للأهداف و السياسة والبرامج و أساليب العمل فكل مؤسسة تضع أهدافا معينة تهدف إلى تحقيقها " أهداف كمية و نوعية بالنسبة للإنتاج ، تحقيق رقم أعمال معين ... " .
- لا بد أن تكون المؤسسة مواتية للبيئة التي وجدت فيها و تستجيب لهذه البيئة ، فالمؤسسة لا توجد منعزلة فإذا كانت ظروف البيئة مواتية فإنها تستطيع أداء مهمتها في أحسن الظروف أما إذا كانت معاكسة فإنها يمكن أن تعرقل عملياتها المرجوة و تفسد أهدافها .
- المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي ، فبالإضافة إلى مساهمتها في الإنتاج و نمو الدخل الوطني ، فهي مصدر رزق لكثير من الأفراد .

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

### المطلب الثالث : أهداف المؤسسة و مستوياتها

إن للمؤسسات كيف ما كان تقسيمها أو الخصائص التي تمتاز بها لها أهداف ترجو إلى تحقيقها أو بالأحرى تهدف وتطمح إلى الوصول إليها بالإضافة إلى أن عدد مستويات المؤسسة تختلف حسب الأنظمة التي تتفرع إليها و حسب أهدافها التحليلية.

### الفرع الأول : أهداف المؤسسة

يمكن رؤية العديد من الأهداف عند دراسة المؤسسة الاقتصادية و ذلك حسب أصحابها وطبيعة نشاطها و هي :

#### أولا : الأهداف الاقتصادية

- تحقيق الربح.
- تحقيق متطلبات المجتمع.
- عقلنة الإنتاج ، و نقصد بها الاستغلال الرشيد و الأمثل لعوامل الإنتاج و الرفع من إنتاجية المؤسسة الاقتصادية .

#### ثانيا : الأهداف الاجتماعية

- ضمان مستوى مقبول من الأجور : من الأهداف الاجتماعية للمؤسسة الاهتمام بالفرد و ذلك عن طريق ضمان مستوى معيشي يسمح لهذا الأخير بممارسة نشاطه في المؤسسة على أحسن وجه و يتحقق هذا بضمن مستوى من الأجر يسمح له بذلك .
- السعي إلى توفير الحق المناسب للعمل من خلال تحسين ظروف العمل .

#### ثالثا : الأهداف الثقافية و الرياضية

- توفير وسائل ترفيهية و ثقافية .
- تدريب العمال والتأثير على مستوى الفكري للعامل .
- تخصيص أوقات لممارسة الرياضة .

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

### رابعاً: الأهداف التكنولوجية

تسعى المؤسسة دوماً إلى تكوين مركز تنافسي ثوي و ذلك عن طريق البحث الدائم عن أساليب و أدوات جيدة ومن أجل الوصول إلى أحسن طريقة إنتاجية و أحسن وسيلة ، مما يؤدي إلى رفع المر دودية الإنتاجية فيها .

### الفرع الثاني: مستويات المؤسسة

يختلف عدد مستويات المؤسسة حسب الأنظمة التي تتفرع إليها و حسب أهداف التحليل ويمكن أن توزع إلى أربعة مستويات أساسية كالتالي:

### أولاً: المستوى الأول: مستوى الاستغلال

دوره ضمان استعمال مستمر لعوامل النظام المادي, لتحقيق المهام الموكلة إليه من المستوى الأعلى، و في إطار أهداف الاستغلال يجب أن يتكيف مع السياق و يصحح الانحرافات المؤقتة, و يعمل نظام الاستغلال حسب الوقت الحقيقي.

### ثانياً: المستوى الثاني: مستوى التسيير

يتمثل في التسيير و تحديد الإجراءات المطلوب تنفيذها في مستوى الاستغلال، و التي تكون مناسبة لوسائله ثم مراقبتها في التنفيذ، و عند ظهور عوامل غير مأخوذة في الحسبان تؤثر على نشاط الاستغلال.

### ثالثاً: المستوى الثالث: مستوى الإدارة

في هذا المستوى يتم تحديد الأهداف طويلة الأجل, تغيير الهياكل, اتخاذ القرارات الاستثمار, و من جهة أخرى إعادة النظر في نظام الاستغلال في حالة الحاجة إلى ذلك.

### رابعاً: المستوى الرابع: مستوى التحول

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

و هو أعلى مستوى، و يعمل على الربط بين المؤسسة و محيطها، و يستقر فيه حتى وجود المؤسسة و تحولاتها الأساسية، اندماج، احتواء، تطور، توسع، و اختفاء، و هذا يعني حماية المؤسسة ضد الاضطرابات الاقتصادية بتحويلها جذرياً عند الحاجة.<sup>5</sup>

### المطلب الرابع : وظائف المؤسسة الاقتصادية و معايير تصنيفها وأسس قيامها

إن للمؤسسة عدة وظائف تقوم بها حيث تعد هذه الوظائف أساسية وهي متنوعة ومختلفة ، و إن هذه الوظائف تقوم في تحقيق أهدافها ، بالإضافة إلى معايير تصنيف هذه المؤسسات و أسس قيامها من اجل إن يتماشى التصنيف مع الوظيفة التي تقوم بها المؤسسة ، لهذا تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين الأول ووظائف المؤسسة و الثاني معايير تصنيفها و أسس قيامها .

### الفرع الأول : وظائف المؤسسة

إن التنظيم القائم في المؤسسة لتحقيق أهدافها يلزمها القيام بمجموعة من طرف الوظائف الأساسية و المختلفة و المتمثلة :

#### أولاً : وظيفة الإنتاج

- تحقيق كمية الإنتاج في ضوء دراسة السوق و تحديد حجم المبيعات المرتقبة .
- تحديد مواصفات السلعة و جودتها .
- جدولة العمليات الإنتاجية .

#### ثانياً : وظيفة التمويين

- تحديد مواصفات المواد المراد شرائها.
- اختيار مصادر الإنتاج المناسبة .

<sup>5</sup> . د ، ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 54- 57

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

- تنفيذ عملية الشراء .

- استلام و فحص المشتريات .

### ثالثا : الوظيفة الإدارية

- استقطاب و تحديد حاجات المؤسسة من القوى العاملة.

- توفير المناخ المادي و المعنوي المناسب للعمل ، تدريب و تنمية القوى العاملة.

### رابعا : الوظيفة التجارية

- دراسة السوق لمعرفة أذواق المستهلك و مستوى المنافسة .

- دراسة السلعة و مواصفات السلعة المراد إنتاجها .

- تحديد السعر الذي ستباع فيه .

- الترويج للتأثير على رغبة و سلوك المستهلك .

### خامسا : وظيفة الصيانة

تلعب الصيانة دورا هاما في المؤسسة باعتبارها الخلية المحورية التي تضمن توفر التجهيزات و ترقية إمكانيتها كذلك تقوم بالمحافظة على نجاعتها على مستوى المردود الكيفي و الكمي و عليه فان الصيانة تعرف بأنها إصلاح الكلفة الإنتاجية عن الاستعمال و كذلك الوقاية من التلف لتجنب وقوعه .

### سادسا : الوظيفة المالية و المحاسبية

- تحديد احتياجات المؤسسة من الأموال لأغراض تمويل فعاليتها و استمرارية نشاطها .

- الحصول على الأموال اللازمة و توفيرها في الوقت المطلوب من مصادر التمويل .

- استثمار و استخدام الأموال بشكل يحقق الأرباح ز الرقابة عليها .

### سابعا : وظيفة التمويل

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

لكل مؤسسة وظيفة توفير لها موارد حاجاتها العادية و الطائة و أصبح ضروريا على المؤسسات الاقتصادية إعطاء هذه الوظيفة أهمية قصوى ووضعها بين أيدي خبراء يحسنون تقنيات و فنون الاستثمار و التخطيط و المفاوضة .

### الفرع الثاني : معايير التي تحكم المؤسسة و أسس قيامها

إن مجمل المؤسسات كيف مكان شكلها فان لها معايير تحكمها و كذلك أسس مبادئ تضبطها ومن بين هذه المعايير لدينا المعير القانوني و كذلك الاقتصادي بالإضافة إلى المعيار التنظيمي أما بخصوص الأسس لدينا الأساس البشري و المالي و الإداري ... الخ لذا قسم هذا الفرع إلى قسمين الأول المعايير و الثاني الأسس التي تقوم عليها .

### أولا : معايير التي تحكم المؤسسة :

للمؤسسة الاقتصادية أنواعا أو أشكالا مختلفة تظهر فيها تبعا وتصنف بناء على المعايير الثلاثة الآتية:

**أ) المعيار القانوني:** على أساسه تصنف المؤسسات إلى عمومية و خاصة.

**ب) المعيار الاقتصادي :** هذا المعيار يصنف المؤسسة حسب طبيعة نشاطها ، وعليه نجد القطاع ، الفرع ، الشعبة

**ج) معيار التنظيمي :** في هذا المعيار نجد مقياس الحجم : هذا الحجم يقيم على أساس عدة عناصر منها " عدد العمال ، رقم الأعمال ، القيمة المضافة ، حجم رأس المال ، القدرة على التمويل " .

### ثانيا : أسس قيام المؤسسة<sup>6</sup>

هناك مجموعة من الأسس ومبادئ التي تقوم عليها المؤسسة أو تقوم بفضلها هذه المؤسسة نذكر من بينها :

**أ) الأساس البشري :** و نقصد به التجمع البشري الذي ينتمي إلى المؤسسة و هم " رؤساء و مسؤولين موزعين على كافة المستويات الإدارية " وهو أهم أساس تقوم عليه المؤسسة .

**ب) الأساس القانوني :** إن المؤسسة عبارة عن كيان قانوني حيث يجب إن تخضع إلى مبادئ و شروط يحددها القانون الذي يحكم أهدافها ونشاطها ، حيث تحصل على ترخيص من اجل مزاوله نشاطها .

<sup>6</sup> د . منير نوري ، د . فريد كورتل ، إدارة الموارد البشرية ، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، 2011 ، ص 25-27



## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

**ج) الأساس المالي :** يشير هذا الأساس إلى ضرورة وجود موارد مالية خاصة بالمؤسسة من اجل أن تكون قادرة على مواصلة نشاطها و تحقيق أهدافها ، حيث إن الموارد المالية تعد غذاء للمؤسسة الذي يمدّها بالطاقة من اجل أن تضمن الاستمرار و الديمومة

**د- الأساس الإداري :** ونقصد به تطبيق العملية الإدارية في كافة مراحل العمل و ذلك حسب القوانين و النظم و التعليمات التي تحكم نشاط المؤسسة و أهدافها .

**هـ- الأساس العلمي للأهداف و النشاطات :** يفرض هذا الأساس أن تكون للمؤسسة و جود في المجتمع و أن لا يكون النشاط وهمي .

### المبحث الثاني : البيئة المؤسسة

إن البيئة تعني بوضوح جميع الحالات والظروف والمؤثرات التي تجري وتدور في فلك المؤسسة ولها تأثير على مستويات نموها وتطورها وكذلك على أنظمتها وأنشطتها، كما تحتوي البيئة على قوى متنوعة ذات تعقيد وتركيب يتغير بمعدلات متفاوتة وفي أوقات مختلفة وتحت ظروف عدة.

### المطلب الأول: مفهوم البيئة لمؤسسة<sup>7</sup>.

تعدّ البيئة محل اهتمام المؤسسات الاقتصادية؛ باعتبارها مصدرا للتهديدات و الفرص في آن واحد، ويرى « Denis, 1990) على أنّه من الصعوبة بمكان تقديم تعريف دقيق للبيئة، غير أنه يقول بأنها تمثل بشكل واسع كل ما يحيط بنقطة مركزية، والمقصود هنا المؤسسة» و هناك من يقدّم تعريفا موسعا للبيئة، حيث يعرفها على أنّها « مجموعة العناصر الخارجية والتي لها علاقة بأنشطة المؤسسة». أما « (Duncan, 1972) فيرى، بأنّ البيئة توافق كل عامل مادي أو اجتماعي، حيث يؤخذ في الحسبان بشكل مباشر ضمن عملية اتخاذ القرار من قبل الأفراد (المسيرين ) في المؤسسة، وبالإضافة إلى ذلك فهو يصف البيئة بأنها تتسم بالتعقيد، بالحركية وبعدم التأكد»

أما « (Hellriegel et Slocum) فيعرّفان البيئة من خلال ثلاثة نظم فرعية وهي " النظام الفرعي الاقتصادي، النظام الفرعي السياسي و النظام الفرعي الثقافي " .»

7 . د . منصور الزين ، أ . بن نذير نصر الدين ، الابداع كمدخل لاكتساب ميزة تنافسية مستدامة في منظمات الأعمال ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، ص 03 - 05

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

يبدو أن التعاريف السابقة تجمع كلها على البعد غير الواضح للبيئة والغموض الذي يكتنفها من جهة، و تضع في الوقت نفسه المؤسسة في مواجهة مجموعة من العناصر التي يمكن أن تشكل تهديدا أو فرصا من جهة أخرى، ويبقى للمؤسسات مسؤولية التعامل مع هذه العناصر وذلك وفقا للقيود الموجودة وهامش المناورة المتاح. و استنادا إلى ما سبق، يمكن تعريف بيئة المؤسسة على أنّها كائن حي يتطور تبعا لدرجة تعقّد و تشابك مكوناته، بحيث يؤثر على المؤسسات إيجابا أو سلبا تبعا لقوة التحديات التي يفرضها، وكذا للاستعداد الذي تبديه المؤسسات إزاء تقلباته الآنية والمستقبلية، في إطار الجذب و الدفع الحاصل بين المؤسسة وبيئتها، ترى المدرسة الحتمية بأنّ للبيئة تأثيرا قويا على المؤسسة، مما يجعل هذه الأخيرة مضطرة إلى تكييف هيكلتها مع متغيرات البيئة دون أن يكون لها أي مجال للاختيار. وفي السياق ذاته، يرى كل من « (Lawrence et Lorsch, 1967) بأنّ العلاقة بين الهيكلية والبيئة تؤكّد بأنّه لا توجد هيكلية تنظيمية وحيدة، بل هناك هيكلية أكثر تكييفا مع خصائص البيئة من هيكلية أخرى، و من ثمة تتغير الهيكلية التنظيمية للمؤسسة بتغير خصائص البيئة، فإذا تميزت هذه الأخيرة بالثبات، فإنّ الهيكلية تكون ميكانيكية، حيث الإجراءات التنظيمية أكثر إعدادا، الاتصال الداخلي مقتصر على أهم العناصر، مركزية اتخاذ القرار بشكل كبير وتقسيم المهام وفقا للتخصصات. و أمّا إذا كانت البيئة مضطربة، فإنّ الهيكلية سوف تكون عضوية، حيث يتطلب ذلك مرونة أكبر و مشاركة أ شمل للأفراد، وهذا يعني أنه لكل نوع من البيئة يقابله نوع معين من الهيكلية التنظيمية» .

على خلاف المدرسة الحتمية، فإنّ المدرسة الإرادية ترى بأنّ للمؤسسة إمكانية المناورة، في حدود معينة، وأنّ بمقدورها التعامل مع البيئة بشكل إرادي. وحسب « (Alfred Chandler, 1962) فإنّ المؤسسة لا تخضع بشكل كلي لضغوطات البيئة، حيث يتجلى ذلك من خلال القرارات الإستراتيجية المتخذة وهذا يجسّد بصفة أو بأخرى إرادة المؤسسة في التخفيف من وطأة البيئة» . و يعتبر كل من « (Crozier et Friedberg, 1977) بأنّ متطلبات البيئة لا تأثير لها، إلا إذا تم اعتمادها ضمن إستراتيجية المسيرين، ومن ثمة فإنّ تأثير البيئة يكون غير مباشر ولكنه حقيقي، باعتبار أنه سوف يتم تهذيبه على المدى البعيد استنادا إلى قرارات المسيرين » ، ومن جهته يرى « (Child, 1972, 1997) بأنّ المؤسسات، بما في ذلك المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، يمكنها التأثير على البيئة التي تعمل ضمنها وليس التأثير بها فقط من خلال الضغوطات التي تفرضها» .

إنّ تحليل أفكار و آراء المدرستين، الحتمية و الإرادية، يبيّن أنّه لا تعارض بينهما، بل يتعلق الأمر باختلاف زاوية معالجة العلاقة بيئة / مؤسسة، و على حد تعبير « (Puthod, 1995) فإنّ البيئة ينظر إليها على أنّها مزيج بين الجانب الحتمي والإرادي» ، و عليه فإنّ المؤسسة ستعمل على محاولة تلافي الأضرار الكبيرة التي يفرضها الجانب الحتمي

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

للبيئة من جهة، واستغلال هامش المناورة الذي يتيح الجانب الإرادي للبيئة من جهة أخرى. ويجب التأكيد هنا على دور المسير في قراءة البيئة بشكل صحيح ودكي، وفي السياق نفسه يرى (Mintzberg, 1982) « بأنّ المسير يقطع بثلاثة أنواع من الأدوار ويتعلق الأمر بالأدوار غير الشخصية التي تعني: المسير كرمز، كقائد وكعون اتصال. أدوار متعلقة بالمعلومات التي تعني: الملاحظ النشط، الناشر للمعلومات والناطق الرسمي. و أدوار قراره التي تعني: المسير كمتقاول، كمعدّل، موزع للموارد ومفاوض» حيث إذا قام بأداء هذه الأدوار بصفة جيدة يفسح المجال أمام المؤسسة لاستغلال الفرص التي تتيحها البيئة.

تتأثر المؤسسات بالبيئة بدرجات متفاوتة، وذلك تبعاً لطبيعة قطاع النشاط الذي تنتمي إليه، درجة تعقّد المتغيرات البيئية وأخيراً الحجم. و يعدّ هذا الأخير غاية في الأهمية بالنسبة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، بالنظر إلى محدودية انتشارها الجغرافي وكذا لضعف قدرتها المالية، وحسب «(Chappoz, 1991) تتعرض المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بشكل قوي لتأثيرات البيئة دون النجاح في استغلال الفرص المتاحة». و في الاتجاه نفسه يرى «(Paché, 1990) بأنّ المؤسسات ذات الحجم المقلّص تتعرض للبيئة أكثر مما تستغله لصالحها، و يرى كل من (Birley et Westhead, 1990) بأنّ الأمر صحيح - بشكل كبير - بالنسبة للمؤسسات الفتية» .

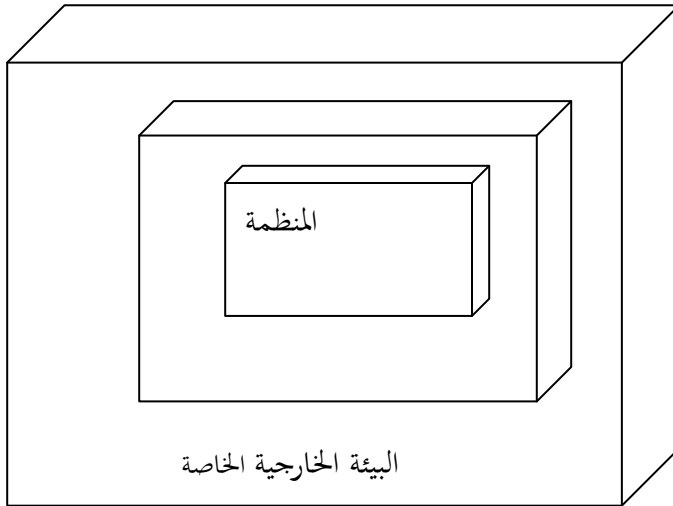
و على الرغم من القيود التي تعترض المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، إلا أنّ هذه الأخيرة بمقدورها الصمود إزاء قوة البيئة. و بهذا الصدد «لاحظ (Marchesnay, 1993) بأنّ المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تعمل كفضاء من التعاملات المنفتح على البيئة، و بأنّ بمقدورها التأثير في البيئة من خلال تهيئة هذه الأخيرة لصالحها». وفي هذه النقطة بالذات، يبدو أنّ الاتجاه المتنامي نحوي تحلي المؤسسات الكبيرة عن الأنشطة غير الأساسية واحتفاظها بمهنتها الرئيسية، يفتح المجال واسعاً أمام المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، حيث ستعتمد على إستراتيجية التخصص «الذي يقول بشأنها (Marchesnay, 1992) بأنّها تسمح بإعادة الاستقرار أو الاستمرارية في بيئة لها تأثيرات مدمّرة على المؤسسة».

يتجلى من خلال عرض العلاقة الموجودة بين المؤسسة وبيئتها، أنّ المؤسسات تعتمد **ثلاثة أنواع من السلوكيات** ، حيث يكتفي الأول بانتظار التأثيرات البيئية ثم التفكير في كيفية رد الفعل، فهذا السلوك ينطوي على مخاطر كبيرة، باعتبار أنّ التأثيرات قد تكون مدمّرة منذ الوهلة الأولى ولن تكون هناك فرصة لتدارك الأوضاع، فتخرج المؤسسة بذلك من حظيرة المؤسسات النشطة والقابلة للاستمرار. أمّا النوع الثاني من السلوك، فهو يتجه نحو التأقلم المستمر وامتصاص تأثيرات البيئة والتخفيف من وطئتها، بالاستناد إلى استراتيجيات وسياسات وسيناريوهات التي تأخذ أهم

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

المتغيرات البيئية في الحسبان ، وتصدر الإشارة هنا إلى أنّ مسألة التأقلم تقتضي توفر خاصية المرونة في المؤسسة «التي تعني الاستعداد للتصرف إزاء حادث غير متوقع والتكيف معه»، أما بخصوص النوع الثالث، فهو يعتمد إلى صنع البيئة أو على الأقل جانب منها بإحداث تغييرات على قواعد المنافسة بشكل كلي أو جزئي وفرضها على الآخرين، ويتطلب ذلك تعبئة الموارد - بشتى أنواعها - ودرجة عالية من التحكم في الكفاءات والمهارات المولدة لمزايا تنافسية مستمرة، أما فيما يخص تقسيمات البيئة لا يوجد إجماع على تقسيم واحد لها، ليس في التقسيمات في حد ذاتها، وإنما الاختلاف في التسميات فقط، وفي إطار البحث فإنه تم تقسيم البيئة إلى بيئة خارجية بما فيها العامة والخاصة، وبيئة داخلية.

### الشكل رقم 1-1: مكونات بيئة المنظمة



**المصدر: د. عبد السلام أبو قحف، الإدارة الإستراتيجية وإدارة الأزمات، جامعة الإسكندرية الدار الجامعية الجديدة، طبعة 2002، ص112.**

### المطلب الثاني: البيئة الخارجية للمنظمة

يعتقد بعض الأفراد أن بيئة المنظمة الخارجية تشتمل على كل شيء يوجد خارج المنظمة والواقع أن مثل هذا التوجه لا يخدم المنظمة من الناحية العملية، فليس من المعقول أن نفترض أن كل شيء خارج المنظمة يمثل بيئتها الخارجية، ومن

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

هنا فإنه يكون من المفيد أن ننظر إلى البيئة الخارجية على أنها تتكون من مجموعتين من المتغيرات البيئية ويطلق على مجموعة المتغيرات البيئية: الأول اسم **البيئة العامة**، أما الثانية فيطلق عليها اسم **البيئة الخاصة**.<sup>8</sup>

### الفرع الأول : البيئة الخارجية العامة

تدعى كذلك بالبيئة الكلية « Macro Environnement » وتمثل في تلك المتغيرات التي تنشأ وتتغير خارج المنظمة والتي تؤدي إلى تغير حتمي في مسار المنظمة، ولكن هذه الأخيرة لا تستطيع أن تؤثر فيها، بمعنى آخر أن متغيرات البيئة الخارجية العامة هي متغيرات تؤثر في المنظمة لكن المنظمة لا تستطيع أن تؤثر فيها، ومثل تلك المتغيرات لا بد أن تكون محلاً للدراسة والمتابعة المباشرة والمستمرة من قبل المنظمة، حتى يمكن إدراك أثرها على أداء المنظمة.<sup>9</sup>

وكما قلنا سابقاً فإن هذه البيئة تشمل على العديد من المتغيرات والتي تضيفها إلى المتغيرات البيئية التالية:

**أ) المتغيرات الاقتصادية: "E"** وهي مجموعة العوامل الاقتصادية التي تؤثر على المجتمع بكافة مؤسساته وتمثل في

العناصر التالية:

- الموارد الطبيعية.
- ارتفاع الأسعار.
- نسبة التضخم و البطالة
- السياسات النقدية والضريبية "الاستثمارات العامة والخاصة".<sup>10</sup>
- تركيب الهيكل الاقتصادي.
- نظم التصدير والاستيراد "التجارة الخارجية" و الانفتاح الاقتصادي والمناطق الحرة.

<sup>8</sup>: د. عبد العزيز صالح بن حبتور، الإدارة الإستراتيجية "إدارة جديدة في عالم متغير"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عدن، الطبعة الأولى، 2004، ص160

<sup>9</sup>: د. عبد العزيز صالح بن حبتور، الإدارة الإستراتيجية، مرجع سبق ذكره، ص 162.

<sup>10</sup>: د. عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2006، ص39.

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

- معدلات الفائدة و تقويم العملة

- التحكم بالأجر.

- المنظمات المالية والبنوك.

**ب) العوامل السياسية والقانونية: "PL"** حيث تتعلق هذه العوامل بسياسات الدولة العامة وبرامجها التنموية وخططها الاستثمارية، وتوجهات الدولة وإيديولوجية نظامها السياسي، تأثيرها في رسم السياسات وإصدار القوانين والتشريعات العامة، إن العامل الحاسم في تأثير العوامل السياسية والقانونية والتشريعية على ميدان الأعمال يتمثل في درجة الاستقرار السياسي والقانوني والتشريعي في الدولة والمجتمع، وذلك لأن عدم الاستقرار يزيد مخاطر تطبيق الإستراتيجيات ويضع كل قرارات الإدارة الخاصة بالإنتاج أو الاستثمار تحت مخاطر كبيرة قد تؤدي بها إلى الإفلاس والفشل بالإضافة لذلك فإن من العوامل السياسية الأخرى هناك: نمط السلطة إلى أن من العوامل التشريعية والقانونية الأخرى هناك قوانين العمل والتأمينات وقوانين منع التلوث والمحافظة على البيئة وقوانين الضرائب والجمارك.<sup>11</sup>

**ج) الحكومة:** إن إضافة أو حذف قيود تشريعية أو قانونية يمكن أن تكون عوائق وعراقيل لعمل المؤسسة أو تساعد المؤسسة كالعناية بنمو القطاع الخاص وتخصيص بعض الخدمات التي تقدمها الدولة.<sup>12</sup>

**د) التكنولوجيا:** إن التغير و التطور في إجمال التكنولوجيا يدفع المؤسسة للعمل على أن تبقي بالمستوى المطلوب من حيث الاطلاع و الحصول على التقنيات الجديدة لغرض دعم قدرتها التنافسية مع الآخرين .

والتكنولوجيا الحديثة لا تمنح ميزة تنافسية للمنتج والخدمة فقط بل تمنح كذلك ميزة تسويقية تنافسية، وذلك لأن أي تحسين في التكنولوجيا يؤدي في المدى البعيد إلى تخفيض في تكاليف عناصر الإنتاج وإلى تحسين أساليب ونظم الإنتاج، وبالتالي امتلاك القدرة على المنافسة السعرية .

**هـ) العوامل/المتغيرات الاجتماعية:** والتي تتضمن القيم الاجتماعية السائدة، التقاليد والأعراف الاجتماعية، القيم المؤثرة في المدينة والريف ومشاكل التغيير الاجتماعي وغيرها.

<sup>11</sup> د. زيد منير عبوي، الإدارة الإستراتيجية، الطبعة الأولى، 2006 ، ص80.

<sup>12</sup> د. جمال الدين محمد المرسي، د. مصطفى محمود أبو بكر، د. طارق رشدي جبة، التفكير الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية منهج تطبيقي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.ص159

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

(و) **المتغيرات الديمغرافية "السكانية"**: وهي مجموعة العوامل الخاصة بطبيعة السكان الذين يشكلون مستهلكي منتجات المؤسسة وتشمل الدخل ، التعليم ، الموقع الجغرافي .

(ز) **المتغيرات الثقافية**: وقد وتعكس التغيرات في البيئة الثقافية عدد من الفرص أو التهديدات للعديد من المنظمات و تتمثل في المتغيرات الدينية ، العادات ، و السلوكيات ، اللغة و الشخصيات .

(ح) **العوامل الإيكولوجية**:<sup>13</sup> تهتم الإيكولوجية بالعلاقات بين الكائنات الحية والمحيط:

- الضجيج يخلق التوتر العصبي.

- التلوث الصناعي في الأراضي الفلاحية.

### الفرع الثاني : البيئة الخاصة

البيئة الخاصة بالمنظمة تشمل المتغيرات الخاصة بالمنافسين والمستهلكين والوسطاء والمنظمات العمالية والموردين والتي لها تأثير على العمليات التشغيلية للمنظمة، وسوف نتناولها فيما يلي:

(أ) **المنافسون**:<sup>14</sup> تؤثر المنافسة تأثيراً كبيراً على أداء المنظمات الأعمال ، فتحول الأسواق في الوقت الحاضر من سوق بائعين إلى سوق مشتريين يعني زيادة عدد المنتجين الذين يعملون في نفس الصناعة وزيادة وحدة المنافسة، وكلما زاد عدد المنافسين كلما أثر ذلك على الفرص المتاحة للمنظمة ومثل تهديداً قوياً لها.

(ب) **الموردون**:<sup>15</sup> يلعب الموردون دوراً هاماً في مد المنظمة بعوامل الإنتاج المختلفة لاستخدامها في عمليات تصنيع المنتجات التي تقوم بتسويقها ويأتي التأثير الذي يمارسه المورد في الالتزام بالمواصفات المطلوبة في التوريد وفي الوقت المناسب وعدم القيام بفرض أسعار في حالة الندرة... وقد يؤثر المورد على الحالة التنافسية للمنظمة عندما يقرر أن يقوم بنفس العمليات والإنتاج الذي كان عبر المنظمة بمدخلاته ومن ثم يصبح منافساً لها بعد أن كان مورداً.

<sup>13</sup> : د. عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص 40.

<sup>14</sup> : د. محمد صالح الحناوي، د. محمد فريد الصحن، د. نادية العارف، د. نبيلة عباس، مقدمة في الأعمال في عصر التكنولوجيا، الدار الجامعية، طبعة 2004، ص 124-126.

<sup>15</sup> : د. محمد صالح الحناوي، د. محمد فريد الصحن، د. نادية العارف، د. نبيلة عباس، مرجع سبق ذكره ، ص 124-126.

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

**ج ( الوسطاء):<sup>16</sup>** وهم كافة المنشآت التي تسهل من إتاحة المنتجات في الأسواق وعادة يقومون بالعديد من الوظائف والخدمات مثل: التخزين والتوزيع والنقل وبحوث التسويق والاتصالات... الخ. ويلعب هؤلاء الوسطاء دوراً مؤثراً على أداء المنظمات من خلال الوظائف التي يؤديونها وكذلك الشروط التي قد يفرضونها على تلك المنظمات مما يؤثر على الحالة التنافسية لهم مقارنة بالمنافسين

**د ( السلع "المنتجات البديلة"):<sup>17</sup>** المؤسسة تواجه تهديدات من طرف السلع البديلة والتي هي مستوردة من الدول الأجنبية سواء كانت بصفة قانونية أو عن طريق التهريب .

**هـ ( المستهلكون "الزبائن"):<sup>18</sup>** تعتمد المنظمات في إنتاجها على تحديد المستهلكين الحاليين والمرقبين للسلع والخدمات من حيث المكونات والجودة والسعر، ويمكن تقسيم المستهلكين إلى المستهلك الصناعي وهذا للسلع الصناعية مثل قطع الغيار وبعض أنواع الأفراد الوسيطة في الصناعات التجميعية، ومستهلك نهائي في السلع الغذائية والأثاث والمفروشات... الخ، ومستهلك للخدمات أو ما يسمى المستفيدين من الخدمات مثل: الخدمات العلاجية والتعليمية والاستشارات الإدارية... لذا يجب على الإدارة الفعالة أن تحدد المستهلكين الحاليين والمرقبين بدقة حتى توجه إليها السلع والخدمات المباشرة .

**و ( النقابات العمالية: "المنظمات العمالية" :** تأسست من طرف العمال أو من طرف رؤسائهم، لها دور مطلبى مهني ودورها هو الدفاع عن العمال وتمارس تفاوض عن العمال "ممثلين العمال"، وتضم شروط وظروف العمل "وقت العمل...".

<sup>16</sup> : د. محمد صالح الخناوي، د. محمد فريد الصحن، مقدمة في الأعمال والمال، الدار الجامعية 2002-2003، ص133.

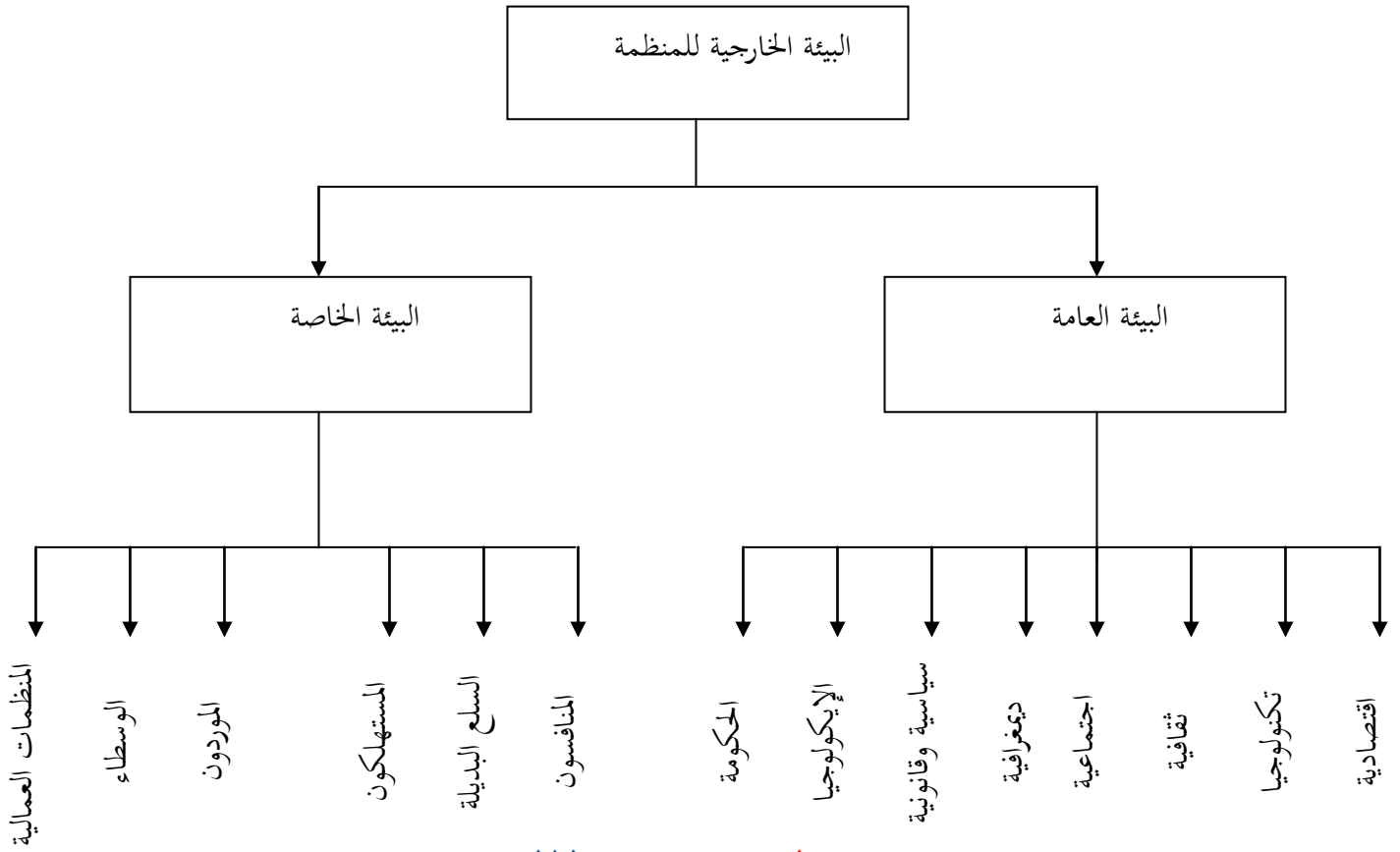
<sup>17</sup> . عماري عمار، و آخرون ، الملتقى الوطني حول تقييم المؤسسات، مداخلة بعنوان "أهمية التحليل الإستراتيجي في تصميم المؤسسات"، جامعة سكيكدة.

<sup>18</sup> : د. أمين عبد العزيز حسن، إدارة الأعمال وتحديات القرن الحادي والعشرين، دار قباء للطباعة والنشر والتوزيع، 2001، ص68.



## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

الشكل رقم 1-2: مكونات البيئة الخارجية (العامة، الخاصة)



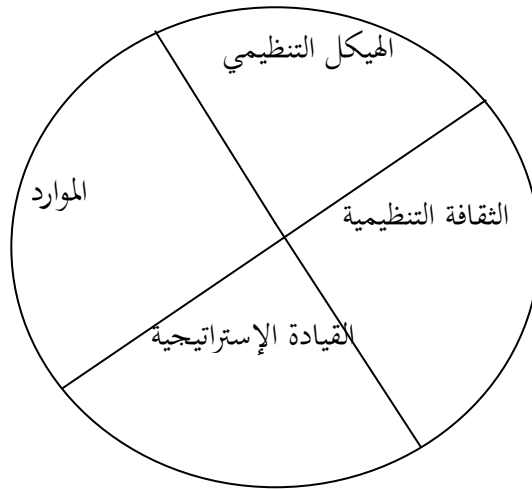
المصدر: من إعداد الطالبة

### المطلب الثالث : البيئة الداخلية للمنظمة

تشمل هذه البيئة مختلف العوامل التي تكون داخل حدود المنظمة، والمتمثلة في مختلف الإمكانيات والوسائل والظروف والتنظيمات التي تعمل فيها، حيث يمكن لإدارة المنظمة مراقبتها والتحكم فيها، لاتخاذ القرارات من خلالها، وكذلك تعني البيئة الداخلية للمنظمة قدرات ومميزات تنافسية تجعل منها منظمة متفردة في أساليب وطرق عملها، وبالتالي في أدائها وتحقيق أهدافها، والبيئة الداخلية تتمثل في مجموعة العوامل والمكونات والمتغيرات المادية والمعرفية والتنظيمية ذات الصلة الوثيقة بحدود المنظمة الداخلية.

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

الشكل رقم 1-3: مكونات البيئة الداخلية.



المصدر: من إعداد الطالبة

- **مكونات البيئة الداخلية:** يمكن إجمال هذه المكونات، كما أشار إليها كل من Wheelem et Humger 2006 **بثلاث مكونات** رئيسية وهي: الهيكل التنظيمي والثقافة التنظيمية وموارد المنظمة ويمكن إضافة مكون آخر ذو أهمية بالغة في نجاح المنظمة وهو القيادة الإستراتيجية للمنظمة لما لها من دور فعال ورئيسي في نجاح المنظمة وتحقيق نتائج أفضل.<sup>19</sup>

**1) الهيكل التنظيمي:** ونقصد بالهيكل التنظيمي ذلك البناء الذي يحدد التركيب الداخلي للمنشأة حيث يوضح التقسيمات والتنظيمات والوحدات الفرعية التي تؤدي مختلف الأعمال والأنشطة اللازمة لتحقيق أهداف المؤسسة، كما أنه يعكس نوعية وطبيعة العلاقة بين أقسامها وطبيعة المسؤوليات والصلاحيات لكل منها فضلاً عن تحديد وانسيابية المعلومات بين مختلف المستويات الإدارية في المنظمة.<sup>20</sup>

**2) الثقافة التنظيمية:** إن الثقافة التنظيمية تمثل الإطار القيمي والأخلاقي والسلوكي الذي تعتمده المنظمة في تعاملها مع مختلف الأطراف وفي أدب إدارة الأعمال ونظرية المنظمة توجد العديد من التعاريف التي تعطي لهذا المفهوم في إطار التركيز على البعض من مفرداتها، الظاهرة أو الخفية، ومع ذلك فإنه يمكن رؤية الثقافة بكونها تمثل مجموعة القيم والمعتقدات والتقاليد والأعراف السائدة في منظمة ما بحيث تعطي لهذه المنظمة تفرداً وخصوصية قياساً للمنظمات

<sup>19</sup>: د. د. طاهر محسن منصور الغالي، د. د. وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2007، ص 285.

<sup>20</sup>: د. د. عبد العزيز صالح بن حبتور، الإدارة الإستراتيجية، إدارة جديدة في عالم متغير، مرجع سبق ذكره، ص 192.

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

الأخرى<sup>21</sup>، إن الثقافة التنظيمية كمفردة من مكونات البيئة الداخلية للمنظمة ذات أهمية كبيرة للخيارات الإستراتيجية وتنفيذها.

### المطلب الرابع: أهمية دراسة أو تحليل بيئة المؤسسة.

يتوقف نجاح المنظمة إلى حد كبير على مدى دراستها للعوامل البيئية المؤثرة ومحاولة الاستفادة من اتجاهات هذه العوامل ودرجة تأثير كل منها، ويمكن تأكيد أهمية دراسة خصائص المتغيرات البيئية في النقاط التالية:

### الجدول رقم 1-1 : أهمية دراسة بيئة المؤسسة

أهمية دراسة البيئة الداخلية	أهمية دراسة البيئة الخارجية
1. تقييم القدرات والإمكانات المادية والبشرية المتاحة للمنظمة.	1. إن أية منظمة هي بمثابة نظام مفتوح في البيئة التي تعمل بها، ومن ثم يفترض وجود تفاعل وتأثير متبادل ويمثل الوضع القائم لأية منظمة عند نقطة زمنية معينة الناتج النهائي للتفاعلات بين إمكانيات وخصائص المنظمة وخصائص المتغيرات البيئية.
2. التعرف على الوضع التنافسي النسبي للمنظمة مقارنة بالمنظمات المماثلة أو التي تعمل في نفس الصناعة أو النشاط.	2. إن أية منظمة تواجه العديد من الفرص وكذلك من الضغوط أو القيود أو التهديدات التي تؤثر في سلوك المنظمة.
3. بيان وتحديد نطاق القوة وتعزيزها للاستفادة منها والبحث عن طرق تدعيمها مستقبلاً، بما يؤدي إلى زيادة قدراتها على استغلال الفرص أو مواجهة المخاطر.	3. إذا كانت المنظمات تتأثر بأسلوب وخصائص ممارسة الأنشطة داخل المنظمة كذلك تتأثر هذه الأهداف بالمتغيرات البيئية التي تعمل فيها هذه المنظمات ومن ثم فإنها عادة ما تضطر إلى تغيير أو تعديل أو تطوير أهدافها استجابة لما يكون في المتغيرات البيئية من فرص أو قيود وتهديدات.
4. استكشاف نقاط الضعف أو مجالات القصور التنظيمية وذلك حتى يمكن التغلب عليها أو الحد من آثارها السلبية.	4. إن وجود أية منظمة فضلاً عن نجاحها وبقائها ونموها
5. تحقيق الترابط بين نقاط القوة والضعف، ناتج التحليل الداخلي من جانب ومجالات الفرص والتهديدات، ناتج التحليل الخارجي من جانب آخر	

<sup>21</sup>: د. طاهر محسن منصور الغالي، الإدارة الإستراتيجية، مرجع سبق ذكره، ص 295.

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

<p>مما يساعد على زيادة فاعلية الإستراتيجيات المختارة.</p>	<p>يتحدد بمدى قدرتها على التفاعل والتكيف مع البيئة التي تعمل فيها وعلى تحقيق أهداف الأطراف في هذه البيئة. 5. كذلك فإن الإستراتيجيات والسياسات والخطط بالمنظمة مثل الأهداف تتأثر بالظروف البيئية الخارجية مثلما تتأثر بأسلوب وممارسة النشاط داخل المنظمة.</p>
---	--

**المبحث الثالث : التنافسية**

تسعى المؤسسة إلى التقدم على منافسيها، وعليه فهي مطالبة بالمعرفة الدقيقة للتنافسية، والإلمام بكل ما من شأنه أن يساهم في تشكيلها.

**المطلب الأول : تعريف التنافسية**

أختلف معظم الاقتصاديين والهيئات الاقتصادية الدولية على تحديد مفهوم محدد ودقيق للتنافسية ، فينطلق بعضهم من مفهوم ضيق ويختصرها في تنافسية السعر والتجارة، ويستعمل البعض الآخر مفهوم واسع يكاد يشمل جميع مناحي النشاط الاقتصادي، وهذا ما يظهر جليا في التعداد الكبير للمؤشرات المستعملة لقياس القدرة التنافسية.

**الفرع الأول : مفهوم التنافسية**

هي القدرة على الصمود أمام المنافسين بغرض تحقيق الأهداف من ربحية ونمو واستقرار وتوسع وابتكار وتحديد، وتسعى الشركات ورجال الأعمال بصفة مستمرة إلى تحسين المراكز التنافسية بشكل دوري نظراً لإستمرار تأثير المتغيرات العالمية والمحلية، وهذا على صعيد المنشأة.<sup>22</sup>

<sup>22</sup> : أ. النجار فريد ، المنافسة والترويج التطبيقي آليات الشركات لتحسين المراكز التنافسية مدخل المقارنات التطويرية المستمرة ، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، 2000 ، ص 11

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

### الفرع الثاني : أهم التعاريف المستندة إلى التنافسية

يصعب تقديم تعريف دقيق للتنافسية، باعتبار هذه الأخيرة يكتنفها نوع من الغموض، و اختلاف وجهات نظر وتجربة الممارسين في الميدان، ونحاول أن نستعرض تعاريف مختلفة لنخلص إلى تعريف أكثر دقة ووضوح.

**أولاً : التعريف المستند إلى عوامل التنافسية<sup>23</sup> :** يركز معظم مدراء المؤسسات على ثلاثة عوامل وهي السعر، الجودة والتكلفة، وبناء على ذلك فإن التنافسية يمكن تعريفها على أنها تقديم منتج ذو جودة عالية وسعر مقبول من قبل الزبائن.

**ثانياً : التعريف المرتكز على السوق :** مفاد هذا التعريف أن التنافسية من خلال أداء المؤسسة في السوق مقارنة بنظيراتها، وذلك استناداً إلى تقويم حصة السوق النسبية

**ثالثاً : التنافسية كسلوك :** ينظر للتنافسية من زوايا مختلفة، فمنهم من يرى أنها قيد تحول النمو في السوق، ومنهم من يرى أنها محفز قوي يدفع نحو بذل المزيد من الجهد قصد تحسين متواصل للأداء على المستويات، وعليه فإن التنافسية تخضع هنا لتقويم ذاتي من قبل الممارسين.

وتعرف التنافسية كذلك بأنها مزاحمة لمصلحة تدعوا إلى المنافسة داخل القطاع.<sup>24</sup>

وهي أيضاً التقاء العارضين والطلبين في سوق معين مما ينتج عنه التنافس الذي يؤدي إلى انخفاض السعر.

يمكن على ضوء ما سبق تقديم صورة التنافسية كمفهوم متعدد الأبعاد، تجتهد المؤسسة في تحقيقه، قصد احتلال موقع تنافسي مستمر في السوق، فهي حالة ذهنية تدفع إلى التفكير في الكيفيات التي تجعل المؤسسة تحافظ وتطور موقعها في السوق أطول فترة ممكنة.

<sup>23</sup> : R. Percerou, entreprise : Gestion et compétitivité, edEconomica, 1984, P53.

\* : حصة سوق المؤسسة على حصة سوق المنافس الأحسن أداء.

<sup>24</sup> : Larousse V. Dictionnaire de français.

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

### المطلب الثاني: أنواع التنافسية

إن للتنافسية نوعين لذا قسم هذا المطلب إلى فرعين الفرع الأول الذي يتمثل في النوع الأول من التنافسية تحت عنوان التنافسية حسب الموضوع الذي هو بدوره ينقسم إلى قسمين " تنافسية المنتج ، تنافسية المؤسسة " أما بخصوص الفرع الثاني و الذي يضم النوع الثاني من التنافسية وهو التنافسية وفق الزمن و الذي هو بدوره أيضا يتفرع إلى قسمين " التنافسية الملحوظة ، و القدرة التنافسية .

### الفرع الأول : التنافسية حسب الموضوع وتضم تنافسية المنتج وتنافسية المؤسسة<sup>25</sup>

**أولاً: تنافسية المنتج:** تعتبر تنافسية المنتج شرطاً لازماً لتنافسية المؤسسة، لكنه ليس كافي وكثيراً ما يعتمد على سعر التكلفة كمعيار وحيد لتقويم تنافسية منتج معين، ويعد ذلك أمراً مضللاً، باعتبار أن هناك معايير أخرى قد تكون أكثر دلالة كالجودة وخدمات ما بعد البيع، وعليه يجب اختيار معايير معبرة تمكن من التعرف الدقيق على وضعية المنتج في السوق في وقت معين.

**ثانياً: تنافسية المؤسسة:** يتم تقويمها على مستوى أشمل من تلك المتعلقة بالمنتج، حيث لا يتم حسابها من الناحية المالية في نفس المستوى من النتائج، في حين يتم التقويم المالي للمنتج بالاستناد إلى الهامش الذي ينتجه هذا الأخير، أما تنافسية المؤسسة، فيتم تقويمها آخذين بعين الاعتبار هوامش كل المنتجات من جهة، والأعباء الإجمالية التي نجد من بينها تكاليف البنية، النفقات العامة، نفقات البحث والتطوير، والمصاريف المالية... الخ.

من جهة أخرى فإذا فاقت هذه المصاريف والنفقات الهوامش، واستمر ذلك مدة أطول، فإن ذلك يؤدي إلى خسائر كبيرة، يصعب على المؤسسة تحملها، ومن ثمة فالمؤسسة مطالبة بتقديم قيمة لزيائنها، ولا يتم ذلك إلا إذا كانت حققت قيمة إضافية في كل مستوياتها .

### الفرع الثاني : التنافسية وفق الزمن

فهي تنقسم بدورها إلى فرعين هما التنافسية الملحوظة والقدرة التنافسية:

<sup>25</sup>:H. Lesca, structure et système d'information : facteurs de compétitivité, Masson, 1982, PP 11-13.

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

**أولاً : التنافسية الملحوظة:** تعتمد هذه التنافسية على النتائج الإيجابية المحققة خلال دورة محاسبية، غير أنه يجب ألا نتفائل بشأن هذه النتائج، لكونها قد تنجم عن فرصة عابرة في السوق، أو عن ظروف جعلت المؤسسة في وضعية احتكارية، فالنتائج الإيجابية في المدى القصير قد لا تكون كذلك في المدى الطويل.

**ثانياً : القدرة التنافسية:** على الرغم من أن مفهوم القدرة التنافسية يستخدم على نطاق واسع، معايير متفاوتة وغير محددة، فإنه يمكن تعريف القدرة التنافسية بشكل عام على أنها الكيفية التي تستطيع بها المؤسسة أن تستخدم تدابير أو إجراءات معينة تؤدي إلى تمييزها عن منافسيها وتحقيق لنفسها التفوق والتميز عليهم.<sup>26</sup>

### المطلب الثالث: أسباب التنافسية و أهمية قدرتها

هناك عدة أسباب للتنافسية جعلتها الركن الأساسي في المنظمة بالإضافة إلى أهمية القدرة التنافسية لها لذا تم تقسيم المطلب إلى فرعين الأول يتمثل في أسباب القدرة التنافسية إما الثاني فهو أهمية القدرة التنافسية .

### الفرع الأول : أسباب التنافسية

تتعدد الأسباب التي جعلت التنافسية الركن الأساسي في نظام الأعمال المعاصرة، ولعل العوامل التالية والتي تمثل في حقيقتها نتائج العولمة وحركة المتغيرات هي أهم تلك الأسباب:<sup>27</sup>

- ضخامة وتعدد الفرص في السوق العالمي بعد أن انفتحت الأسواق أمام حركة تحرير التجارة الدولية نتيجة اتفاقيات الجات ومنظمة التجارة العالمية.

- وفرة المعلومات عن الأسواق العالمية والسهولة النسبية في متابعة وملاحظة المتغيرات نتيجة تقنيات المعلومات والشفافية النسبية التي Benchmarking الاتصالات، وتطور أساليب بحوث السوق وتقنيات القياس المرجعي تتعامل بها المنظمات الحديثة في المعلومات المتصلة بالسوق وغيرها من المعلومات ذات الدلالة على مراكزها التنافسية.

- سهولة الاتصالات وتبادل المعلومات بين المنظمات المختلفة وفيما بين وحدات وفروع المنظمة الواحدة بفضل شبكة الانترنت وغيرها من آليات الاتصالات الحديثة وتطبيقات المعلوماتية المتجددة.

<sup>26</sup> : د . سليمان حسين، الاستثمار الأجنبي المباشر والميزة التنافسية الصناعية بالدول النامية، رسالة ماجستير، 2004، ص53.

<sup>27</sup> : د.علي السلمي، "إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية"، دار غريب للطباعة القاهرة، سنة 2001، ص102-103

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

- تدفق نتائج البحوث والتطورات التقنية، وتسارع عمليات الإبداع والابتكار بفضل الاستثمارات الضخمة في عمليات البحث والتطوير ونتيجة لتحالفات بين المنظمات الكبرى في هذا المجال.
- ونتيجة للعوامل السابقة يتمتع المستهلكون والمشترون عموماً سواء من الأفراد أو المنظمات، بميزة تعدد البدائل وانفتاح الفرص أمامهم للمفاضلة والاختيار من بين المنتجات والخدمات المتنافسة، مما يضع المتنافسين في موقف صعب يتطلب بذل الجهد الأكثر - أي المزيد من التنافس - لإرضاء العملاء والاستحواذ عليهم أو اقتناصهم من المنافسين.

### الفرع الثاني : أهمية القدرة التنافسية

تتبع أهمية القدرة التنافسية من كونها تعمل على توفير البيئة التنافسية الملائمة لتحقيق كفاءة أكبر في تخصيص الموارد، واستخدامها لتشجيع الإبداع والابتكار بما يؤدي إلى تحسين الإنتاجية ، ورفع مستوى نوعية الإنتاج وكذا مستوى معيشة المستهلكين من خلال خفض التكاليف والأسعار ، بالإضافة إلى أن القدرة التنافسية تسهم في تجاوز إحدى العقبات التي تواجه تحسين الكفاءة الإنتاجية ، والمتمثلة بضيق السوق المحلية ، والتي تحول دون الاستفادة من وفورات الحجم الكبير

### المطلب الرابع : إنتقاد التنافسية ومؤشراتها

لقد تم نقد التنافسية لأنها بعدما كانت هدف رئيسي أصبحت وسيلة للتأثير و خصوصاً تدهورت العلاقات بين الدول و المؤسسات الاقتصادية و ذلك لسوء الاستعمال بالإضافة إلى هذا الفرع تم إعداد فرع خاص بالمؤثرات التي استعملت من طرف المؤسسة من اجل قياس التنافسية و هذا بخصوص الفرع الثاني .

### الفرع الأول : إنتقاد التنافسية

انتقد ريكاردو بترلا<sup>28</sup> التنافسية وركز على كونها أصبحت هدف رئيسي وليست وسيلة، ومن بين الآثار التي ترتبت عنها لدى المؤسسات وعلى المستوى الدولي فيما يخص العلاقات بين المؤسسات والمتعاملين الاقتصاديين، واستعملت في هذه المعركة كل الوسائل (البحث والتطوير، براءة الاختراع، إعانات الدولة، المضاربة المالية، هيمنة الأسعار، نقل

<sup>28</sup>: Petrella riccardo, "Critique de la compétitivité, l'idéologie de la guerre économique et de la survie sociale des meilleurs à la lumière du 11 septembre", P2.



## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

وحدات الإنتاج، الاندماج والشراء) وكذلك تقليص دور الدولة في نظر الأعوان الاقتصاديين، السياسيون والجمهور إلى نظام واسع للهندسة القانونية والبيروقراطية والمالية موضوعة في خدمة النجاح التجاري للمؤسسة، وأصبحت الدولة عامل من العوامل التي تخلق شروط الملائمة للتنافسية المؤسسات، بعد أن كانت تبحث عن الفائدة العامة للشعب، إن نقل أماكن عمل المؤسسات بغية تحقيق هدف واحد ألا وهو ضمان مستوى مردودية مرتفع لرأس المال المطلوب من أسواق البورصة وهو يمثل شكل قوي للعنف الاقتصادي.

ومن نتائج اشتداد التنافسية بين المؤسسات هو العنف السياسي الاجتماعي يعبر عنه على المستوى الدولي بأشكال قانونية، منها إجبار الدول التي تستفيد من قروض البنك الدولي وصندوق النقد الدولي على خصخصة قطاعات معينة، هذه القروض توجه لإنجاز الهياكل القاعدية لمنفعة شعوبها، ويفرض عليها التخلي على سلطة القرار والمراقبة في مجال تخصيص الموارد، خاصة الفوائد الاقتصادية لاستثمارات المؤسسات المتعددة الجنسيات لصالح المؤسسات الخاصة ومالكي رؤوس الأموال الخاصة في البلدان الثرية .

وتثير كذلك مؤشرات التنافسية جدلاً على المستوى الدولي، سواء فيما يتعلق بمنهجيتها أو طريقة أعدادها، أو المعطيات المستعملة، وقد ذكر **فابريك** أهم هذه الانتقادات :

**أولاً :** يمكن الاعتراض في بعض الأحيان على نوعية مصادر المعلومات، خاصة في حالة المعلومات الناتجة عن صبر آراء، فمؤشر WCY الذي يعده المعهد الدولي لتنمية الإدارة يعتمد على استجواب مجموعة رجال أعمال حول رأيهم في بلدهم الأصلي، إذاً الحكم على الدول لا يأتي من نفس العينة، هذا ما يخلق تحيز ويصعب قياسه، ويخضع كذلك إلى قدرة أفراد على توجيه انتقادات لبلدهم علناً.

**ثانياً :** اختيار مؤشرات الأساس يمكن أن يظهر جوانب أيديولوجية، وأن يؤدي إلى تحيز غير متحكم فيه في عمل المقارنة، فمثلاً وجود معدل ضريبة مرتفع في دولة ما لا يعني أنه عامل عدم تنافسية، فيمكن أنها تمول خدمات أخرى من هذه الضريبة.

**ثالثاً :** طريقة حساب المؤشر النهائي وأسلوب الترجيح المختار لكل مؤشر، فقد قامت مؤخرًا منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) بدراسة اعتماداً على معطيات المعهد الدولي لتنمية الإدارة، بينت فيها أنه انطلاقاً من نفس المعطيات الأساسية يمكن أن نحصل على عدة تصنيفات مختلفة، ليس اعتماداً فقط على الترجيحات المستعملة، ولكن أيضاً على طريقة الحساب في حد ذاتها .

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

### الفرع الثاني : مؤشرات قياس تنافسية المؤسسة

إن مفهوم التنافسية الأكثر وضوحاً يبدو على مستوى المؤسسة، فالمؤسسة قليلة الربحية ليست تنافسية، وحسب النموذج النظري للمزاومة الكاملة فإن المؤسسة لا تكون تنافسية عندما تكون تكلفتها إنتاجها المتوسطة تتجاوز سعر منتجاتها في السوق، وهذا يعني أن موارد المؤسسة يساء تخصيصها وأن ثروتها تتضاءل أو تبتدد، وضمن فرع النشاط معين ذي منتجات متجانسة يمكن للمؤسسة أن تكون قليلة الربحية لأن تكلفتها إنتاجها المتوسطة أعلى من تكلفة منافسيها، وقد يعود ذلك إلى أن إنتاجيتها أضعف أو أن عناصر الإنتاج تكلفتها أكثر أو للسببين معاً.

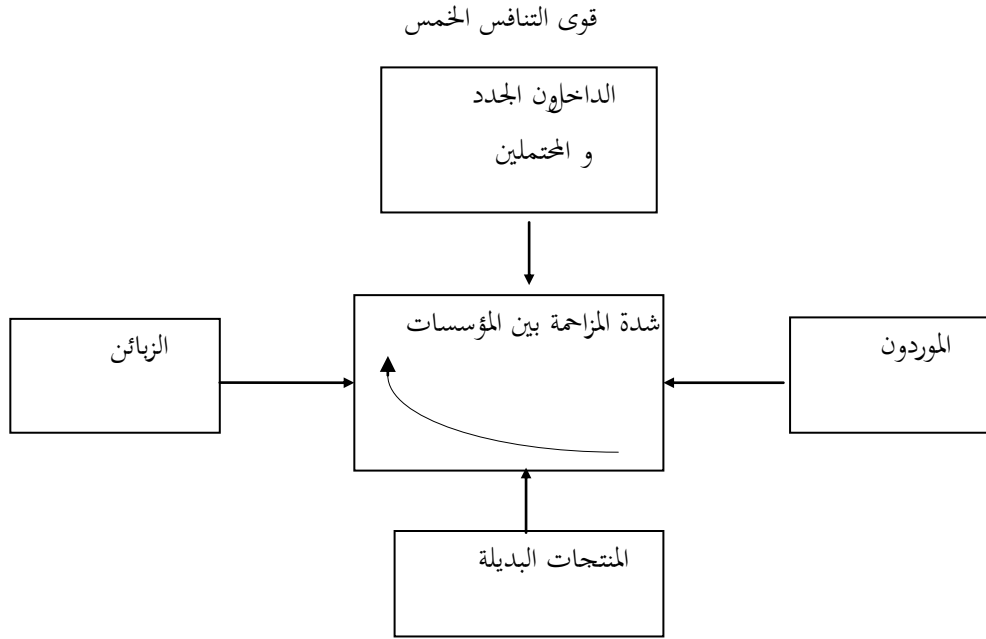
ويقدم **اوستن Austin**<sup>29</sup> نموذجاً لتحليل الصناعة وتنافسية المؤسسة من خلال القوى الخمس المؤثرة على تلك التنافسية وهي :

- تهديد الداخلين المحتملين إلى السوق.
- قوة المساومة والتفاوض التي يمتلكها الموردون للمؤسسة.
- قوة المساومة والتفاوض التي يمتلكها المشترون لمنتجات للمؤسسة.
- تهديد الإحلال أي البدائل عن منتجات المؤسسة.
- المنافسون الحاليون للمؤسسة في صناعتها .

<sup>29</sup>: د . وديع محمد عدنان، القدرة التنافسية و قياسها ، المعهد العربي للتخطيط ، الكويت ، العدد الرابع و العشرون ، ديسمبر 2003 ، ص11.

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

و الشكل رقم 1-4 : يوضح القوى التنافسية الخمسة نموذج (M.Porter)



**SOURCE :** M. PORTER, Choix stratégiques et concurrence, ed. ECONOMICA, 1982, p.4

ويشكل هذا النموذج عنصراً هاماً في السياسة الصناعية والتنافسية على مستوى المؤسسة، وجاذبية منتجات مؤسسة ما يمكن أن تعكس الفاعلية في استعمال الموارد وعلى الأخص في مجال البحث والتطوير أو الدعاية، لهذا فإن الربحية وتكلفة الصنع والإنتاجية والحصة من السوق تشكل جميعاً مؤشرات للتنافسية على مستوى المؤسسة من بينها :

**أ) الربحية :** تشكل الربحية مؤشراً كافياً على التنافسية الحالية، ويجب على المؤسسة و ذلك بتحقيق ربح لمجرد غرض رفع حصتها في السوق و ينبغي أن تمتد فترة من الزمن ، فان القيمة الحالية لأرباح المؤسسة تتعلق بالقيمة السوقية لها .

**ب) تكلفة الصنع :** تكون المؤسسة غير تنافسية حسب النموذج النظري للمنافسة النزيهة إذا كانت تكلفة الصنع المتوسطة تتجاوز سعر منتجاتها في السوق ، بالإضافة إلى إذا كانت التنافسية ضعيفة يمكن إن تفسر بان التسيير غير فعال ، و إن تكلفة الصنع المتوسطة بالقياس إلى تكلفة المنافسين تمثل مؤشراً كافياً عن التنافسية في فرع نشاط ذي إنتاج متجانس ما لم يكن ضعف التكلفة على حساب الربحية المستقبلية للمشروع، ويمكن لتكلفة وحدة العمل أن

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

تمثل بديلاً جيداً عن تكلفة الصنع المتوسطة عندما تكون تكلفة اليد العاملة تشكل النسبة الأكبر من التكلفة الإجمالية، ولكن هذه الوضعية يتناقض وجودها.

### ج ( الإنتاجية الكلية للعوامل : تقيس الإنتاجية الكلية للعوامل ( PTF : Productivité Totale des

**Facteurs**) الفاعلية التي تحول المؤسسة فيها مجموعة عوامل الإنتاج إلى منتجات، ولكن هذا المفهوم لا يوضح مزايا ومساوي تكلفة عناصر الإنتاج، كما أنه إذا كان الإنتاج يقاس بالوحدات " الأطنان .. الخ " فإن الإنتاجية الإجمالية للعوامل لا توضح شيئاً حول جاذبية المنتجات المعروضة من جانب المؤسسة ، فمن الممكن مقارنة الإنتاجية الكلية للعوامل أو نموها لعدة مؤسسات على المستويات المحلية والدولية، ويمكن إرجاع نموها سواء إلى التغيرات التقنية وتحرك دالة التكلفة نحو الأسفل، أو إلى تحقيق وفورات الحجم، كما يتأثر دليل النمو **PTF** بالفروقات عن الأسعار المستندة إلى التكلفة الحدة، و يمكن تفسير الإنتاجية الضعيفة بإدارة أقل فاعلية أو بدرجة من الاستثمار غير فاعلة أو بكليهما معاً.

**د ( الحصة من السوق :** من الممكن لمؤسسة أن تكون مربحة وتحكم جزء هام من السوق الداخلية بدون أن تكون لها تنافسية على المستوى الدولي، ويحصل هذا عندما تكون السوق المحلي محمية ، كما يمكن للمؤسسات الوطنية أن تكون ذات ربحية آنية ولكنها غير قادرة على الاحتفاظ بالمنافسة عند تحرير التجارة أو غيرها من التغيرات التي تحدث ، ولتقدير الاحتمال لهذا الحدث يجب مقارنة تكاليف المؤسسة مع تكاليف منافسيها الدوليين المحتملين.

### المبحث الرابع : الميزة التنافسية.

جاء مفهوم الميزة التنافسية ليحل محل الميزة النسبية ، الذي كان سائداً بين الاقتصاديين الصناعيين ومتخصصين التجارة الدولية لذلك اجتهدت منظمات الأعمال في إطار آليات وطرق عمل في تحويل ميزاتها النسبية إلى ميزات تنافسية من خلال امتلاكها عوامل إنتاج ومهارات بشرية ومعرفية ، ففي البداية أشير للميزة التنافسية بكونها المجالات التي تتفوق فيها المنظمة على منافسيها، وفي التسعينات من القرن الماضي وصفها بأنها المكانة التي تطورها المنظمة على منافسيها، والمستندة إلى أنماط بناء واستخدام كفى وفعال للموارد.<sup>30</sup>

30. د. طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية "منظور منهجي متكامل" ، مرجع سابق ذكره ، ص300

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

### المطلب الأول: تعريف الميزة التنافسية وأهم أنواعها.

لقد تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين الأول تعريف الميزة التنافسية أما بخصوص الثاني أهم أنواع الميزة التنافسية

### الفرع الأول : تعريف الميزة التنافسية

يشمل مفهوم الميزة التنافسية حيزاً ومكانة هامة في كل من مجالي الإدارة الإستراتيجية واقتصاديات الأعمال.<sup>31</sup>

وفيما يلي سوف نتطرق إلى مختلف تعاريف الميزة التنافسية:

- تمثل الميزة التنافسية العنصر الإستراتيجي الحرج الذي يقدم فرصة جوهرية لكي تحقق المنظمة ربحية متواصلة بالمقارنة مع منافسيها.

- تشير مفهوم الميزة التنافسية إلى قدرة المنظمة على صياغة وتطبيق إستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للمنظمات الأخرى العاملة في نفس النشاط.<sup>32</sup>

كما يرى porter أن الميزة التنافسية هي عبارة عن قدرة الشركة على تقديم سلعة أو خدمة ذات نفقة أقل، أو منتج متميز عن نظيره في الأسواق، مع قدرة الشركة على الاستمرار في الاحتفاظ بهذه الميزة.<sup>33</sup>

تعرف الميزة التنافسية كذلك على "أنها ميزة أو عنصر تفوق للمؤسسة يتم تحقيقه في حالة إتباعها لإستراتيجية معينة للتنافس"<sup>34</sup>، وتتمتع الميزة التنافسية بالخصائص الآتية:

- يتم تأسيسها على المدى الطويل، باعتبارها تختص بالفرص المستقبلية
- إن الميزات التنافسية تتسم بالنسبية مقارنة بالمنافسين أو مقارنتها في فترات زمنية مختلفة وهذه الصفة تبعد المنظمة عن فهم الميزات في إطار مطلق صعب التحقيق.
- ان تكون متحددة وفق معطيات البيئة الخارجية من جهة وقدرات وموارد المنظمة الداخلية من جهة أخرى.

<sup>31</sup> : د. نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الإسكندرية ، مركز الإسكندرية للكتاب، 1998 ، ص 81.

<sup>32</sup> : د. مصطفى محمود أبو بكر، إدارة الموارد البشرية، مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية، 2006 ، ص 13.

<sup>33</sup> : د. عبيد علي أحمد الحجازي، اللوجستيك كبديل للميزة النسبية، شركة الجلال للطباعة، الإسكندرية، 2000، ص 18

<sup>34</sup> : M. Porter, Opcit, P XIV.

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

- أن تكون مرنة بمعنى يمكن إحلال ميزات تنافسية بأخرى بسهولة ويسر وفق اعتبارات التغيرات الحاصلة في البيئة الخارجية أو تطور قدرات المنظمة من جهة أخرى.
- تناسب استخدام هذه الميزات التنافسية مع الأهداف والنتائج التي ترى المنظمة تحقيقها في المدى القصير والبعيد.
- وحتى تكون الميزة التنافسية فعالة يتم الاستناد إلى **الشروط الآتية:**
  - حاسمة، أي تعطي الأسبقية والتفوق على المنافس.
  - الاستمرارية، بمعنى يمكن أن تستمر خلال الزمن.
  - إمكانية الدفاع عنها، أي يصعب على المنافس محاكاتها أو إلغائها.<sup>35</sup>

وكل من هذه الشروط متكاملة مع بعضها البعض حيث إذا اختل شرط من هذه الشروط لن تكون الميزة التنافسية فعالة، وتعرف **استراتيجية التنافس**<sup>36</sup> على أنها مجموعة متكاملة من التصرفات التي تؤدي إلى تحقيق ميزة متواصلة ومستمرة عن المنافسين، وهذه الإستراتيجية تتحدد من خلال ثلاث مكونات رئيسية، وهي: طريقة التنافس، حلبة التنافس وأساس التنافس.

<sup>35</sup> : G. Garihaldi, stratégie concurrentielle, choisit et gagner, ed, d'organisation 1994 pp.95-96.

<sup>36</sup> . د . نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مرجع سبق ذكره ، ص 81.

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

والشكل التالي رقم 1 - 5 يوضح استراتيجيات التنافسية العامة

الاستراتيجيات التنافسية العامة

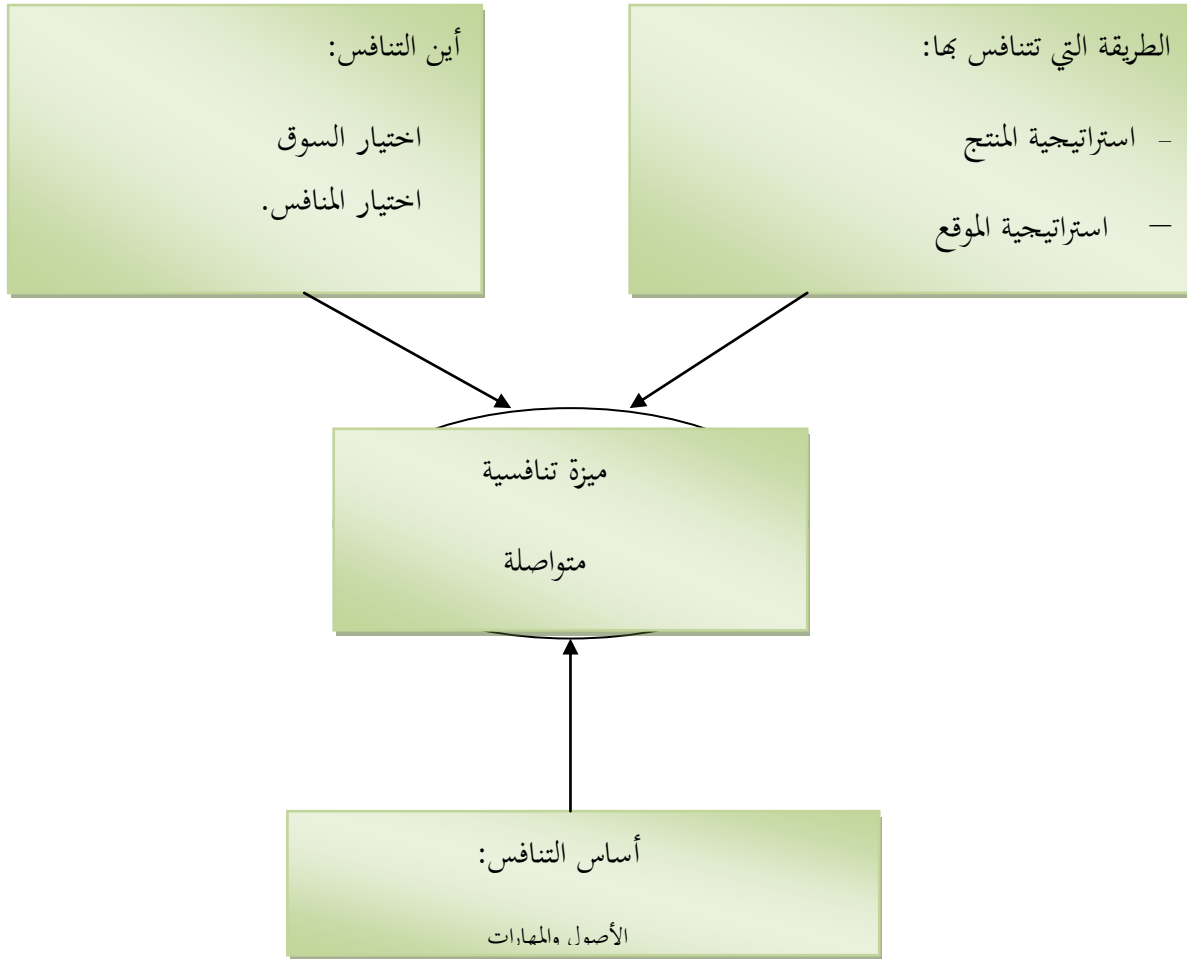
الميزة التنافسية

التميز	قيادة التكلفة	النطاق التنافسي
التركيز استنادا إلى التميز	التركيز استنادا إلى الكلفة	

**source:** HARRIS ONE.jeffrey S john. Caron H. "foundation in strategic managment". South- westren college pub. 1998. p:65

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

و الشكل رقم 1 - 6 : كذلك يوضح مكونات إستراتيجية التنافس



المصدر: د. نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الإسكندرية ، مركز الإسكندرية للكتاب، 1998، ص 82،

### الفرع الثاني : أنواع الميزة التنافسية

نميز بين نوعين من الميزة التنافسية، وهما : **ميزة التكلفة الأقل وميزة التميز.**



## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

**أولاً : ميزة التكلفة أقل:** نقول عن مؤسسة ما أنها تحوز على "ميزة التكلفة الأقل، إذا كانت تكاليفها المتراكمة بالأنشطة المنتجة للقيمة أقل من نظيرتها لدى المنافس".<sup>37</sup>

**أ) الحييزة على ميزة التكلفة الأقل :** للحييزة على ميزة التكلفة الأقل يتم الاستناد إلى مراقبة عوامل تطور التكاليف، حيث أن التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافس، يكسب المؤسسة ميزة التكلفة الأقل وتكون المراقبة كما يلي:

**1- مراقبة الحجم:** يمكن كل من التوسيع في تشكيلة المنتجات الحييزة على وسائل إنتاج جديدة، التوسع في السوق أو نشاط تسويقي مكثف من تخفيض التكاليف، غير أن الحجم الذي يحكم التكاليف يختلف من نشاط إلى آخر، ومن منطقة إلى أخرى، فمثلاً الرفع من حجم منتج معين على المستوى المحلي أو الجهوي قد يؤدي إلى تخفيض تكاليف قوة البيع أو تكاليف التوزيع المادي للمنتج، وتجدد الإشارة إلى أن البحث عن اقتصاديات الحجم يجب ألا يحدث تدهور في الأنشطة الأخرى ومنه توخي التوازن في عملية البحث هذه.

**2- مراقبة التعلم:** التعلم هو نتيجة للجهود المتواصلة والمبدولة من قبل الإطارات والمستخدمين على حد سواء، لذلك يجب ألا يتم التركيز على تكاليف اليد العاملة فحسب، بل يجب أن يتعداه إلى تكاليف النفايات والأنشطة الأخرى المنتجة للقيمة، فالمسيرون مطالبين بتحسين التعلم وتحديد أهدافه وليتم ذلك يستند إلى مقارنة درجة التعلم بين التجهيزات والمناطق، ثم مقابلتها بالمعايير المعمول بها في القطاع.

**3- مراقبة الروابط:** تحسن المؤسسة موقعها في ميدان التكاليف، إذا تمكنت من التعرف على الروابط الموجودة بين الأنشطة المنتجة للقيمة من جهة، واستغلالها من جهة أخرى، فمثلاً التكلفة الناجمة عن الاختبار الدقيق لمكونات المنتج يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتجات التامة الصنع، وقد تلجأ المؤسسة إلى التنسيق مع الموردين وقنوات التوزيع لاستغلال الروابط الموجودة شريطة أن تقبل اقتسام الأرباح الناجمة عن الروابط معهم.

**4- مراقبة الإلحاق:** يتم هنا إما تجميع بعض الأنشطة المهمة والمنتجة للقيمة وذلك قصد استغلال الإمكانيات المشتركة، أو تحويل معرفة كيفية العمل في تسيير نشاط منتج للقيمة إلى وحدات إستراتيجية تمارس أنشطة مماثلة.

<sup>37</sup> : M porter, l'avantage concurrentiel : comment devancer ses concurrents et maintenir son avance, inter, éditions 1986, P85.

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

**5- مراقبة الرزنامة:** عادة ما تستفيد المؤسسات السباقية إلى بعض القطاعات من ميزة التكلفة الأقل بشكل متواصل، ويرجع ذلك إلى كونها تتموقع في أحسن المواقع، وتوظف أفضل المستخدمين، وتتعامل مع موردين ذوي خبرة ودراية أما في بعض القطاعات الأخرى فإن التريث والانتظار يكون أفضل إما لكون التكنولوجيا المستخدمة سريعة التغير، فيدخل المنتظرون إلى القطاع بتكنولوجيا جديدة ينافسون بها السباقون، وإما يفرض دراسة سلوكيات المنافسين واكتشاف نقاط القوة والضعف لديهم وبعدها الدخول إلى القطاع بأكثر معرفة للأوضاع السائدة.

**6- مراقبة الإجراءات:** يحدث أن تعتمد المؤسسة إلى تطبيق إجراءات بصفة طوعية، وقد يرجع ذلك إلى سوء فهم لهذه لإجراءات، وسرعان ما يكشف تحليل التكاليف عن ضرورة إلغاء أو تغيير بعض الإجراءات التي لا تساهم إيجابيا في ميزة الأقل بل أكثر من ذلك فهي تكلف أكثر مما يجب، وبالتالي فإن مراقبة الإجراءات يسمح بفهمها ومن ثمة تخفيض التكاليف.

**7- مراقبة التموضع:** إن التموضع لمختلف الأنشطة سواء كان ذلك بالنسبة للأنشطة فيما بينها، أو بالنسبة إلى الزبائن والموردين له -عادة- تأثير على عناصر عدة من بينها مستوى الأجور، فعالية الإمداد وسهولة الوصول إلى الموردين.

**ثانيا : ميزة التميز:** معناه قدرة الشركة على تقديم منتج متميز وفريد له قيمة مرتفعة منى وجهة نظر المستهلك "جودة أعلى، خدمات ما بعد البيع"، ويتم الاستناد إلى مجموعة عوامل للحصول على هذه الميزة وهي **كالآتي:**

أ ( الإجراءات التقديرية: تتمثل في اختيار مجموعة أنشطة يجب أن تتبع وتتمثل هذه الإجراءات في نفقات الإشهار، كفاءة المنتجات المعروضة، جودة وسائل الإنتاج المسخرة للنشاط وكفاءة وخبرة المستخدمين.

ب) التموضع بالاختيار الحسن للموقع الملائم .

ج ( التعلم وذلك بامتلاكه بشكل يكفل بأن يؤدي إلى تحقيق تميز متواصل وممارسة بصفة جيدة.

د ( التكامل وذلك بواسطة ضم أنشطة جديدة منتجة للقيمة كانت تمارس من قبل المنافسين.

### المطلب الثاني : أهداف الميزة التنافسية و أهم مصادرها

إن الميزة التنافسية تهدف إلى تحقيق عدة أهداف من اجل خلق بيئة تنافسية في الأسواق العالمية و المحلية ، أما بخصوص مصادرها فذلك راجع إلى الخارجية للمنظمة .

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

### الفرع الأول: أهداف الميزة التنافسية

من بين الأهداف التي تسعى إليها سياسة التنافسية هي تشجيع المنافسة وخلق البيئة المناسبة للتنافسية في الأسواق المحلية والدولية، وذلك حيث يتم تحقيقها وفق العناصر التالية:

أ) إعطاء فرصة لكل المؤسسات لتحقيق مستويات الإنتاج بأقل تكاليف ممكنة.

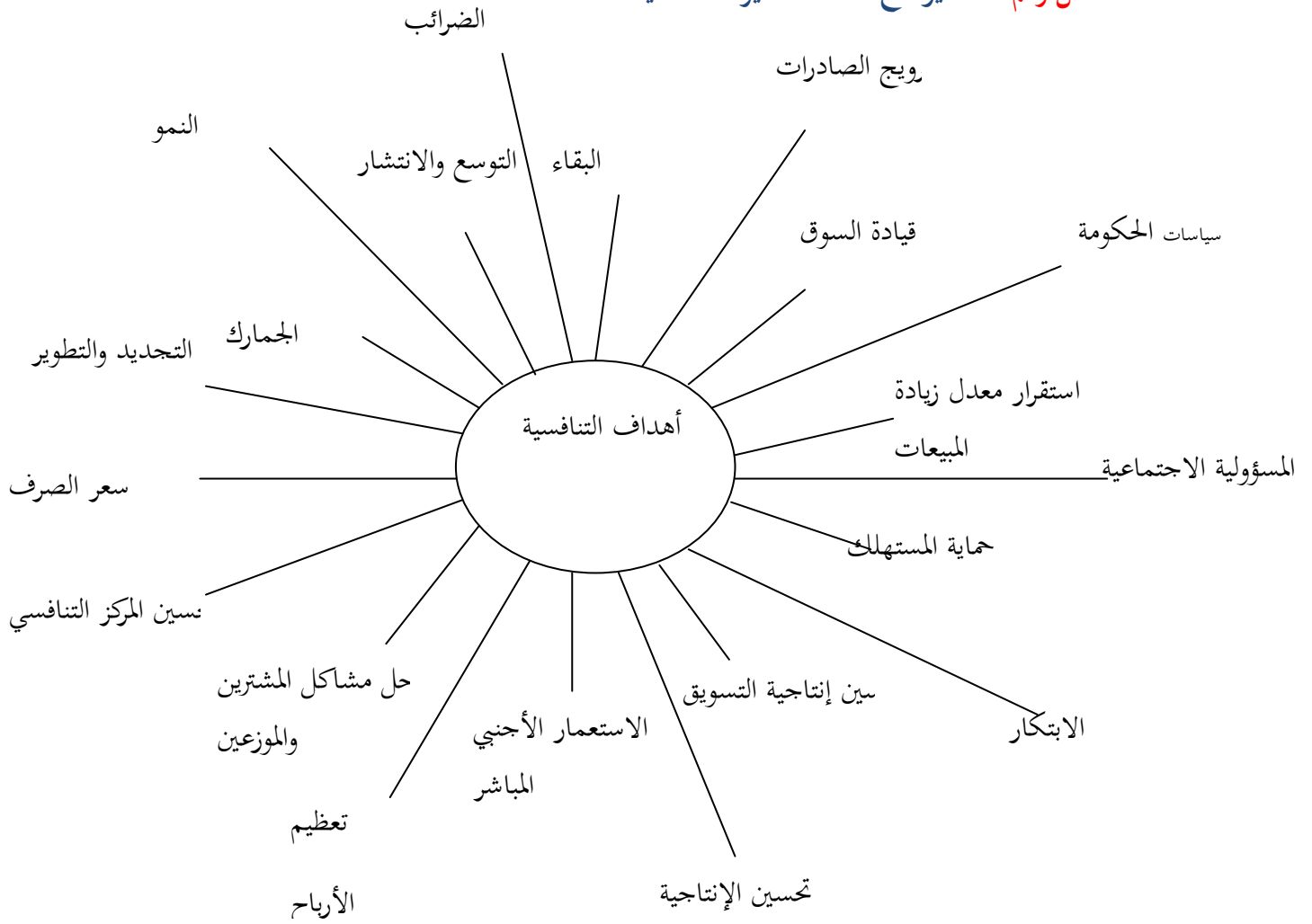
ب) توفير البيئة السوقية التي يتساوى فيها السعر والتكلفة الحدية للإنتاج

ج) القضاء أو على الأقل تخفيف التركيز المفرط وعدم تشجيع هياكل الإنتاج غير المرنة.

د) القضاء على شبح الاحتكار الذي يؤدي إلى زيادة الأسعار وتقليص العرض وحماية المستهلك منه .

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

الشكل رقم 1-7: يوضح أهداف الميزة التنافسية



**المصدر: د. فريد النجار "المنافسة والترويج التطبيقي، آليات الشركات لتحسين المراكز التنافسية مدخل المقارنات التطويرية المستمرة مؤسسة شباب الجامعة للنشر 2000، ص 157.**

### الفرع الثاني : مصادر الميزة التنافسية:

وهذه المصادر بالتأكيد هي متعددة ومتنوعة وكثيرة، نظراً لاعتمادها على موارد المنظمة لمفهومها الواسع وما تتيحه البيئة الخارجية للمنظمة من مجالات تتفوق فيها وهي<sup>38</sup>، التفكير الإستراتيجي وسيلة لبناء مزايا تنافسية قوية:

<sup>38</sup>: د. طاهر محسن منصور الغالي، وائل صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية، مرجع سبق ذكره، ص 310.

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

قصد تفادي المؤسسة للارتباك الناجم عن مجابهة المشاكل، تعتمد إلى التفكير لإيجاد حلول لها والخروج من الوضعيات الحرجة بالاستعانة بالإستراتيجيات الممكنة ، بالموارد الأساسية ببناء الميزة التنافسية .

**أ - الموارد الملموسة:** تتمثل في كل من " الموارد الأولية، معدات الإنتاج الموارد المالية، الموارد البشرية ...".

**ب- الموارد غير الملموسة:** يصعب علينا تحديدها لأنه لا توجد قاعدة متفق عليها لذلك، غير أنه يمكن أن تشمل هذه الموارد:

**1 - الجودة:** «والتي تشير إلى قدرة المنتج أو الخدمة على الوفاء بتوقعات المستهلك أو حتى تزيد من توقعات المستهلك». <sup>39</sup> حيث تتضمن ثلاث عناصر أساسية " المطابقة ، الاستجابة ، الصلاحية ".

**2- التكنولوجيا:** لقد تزايد الاهتمام بالعامل التكنولوجي، لأنه مورداً داخلياً قادراً على إنشاء ميزة تنافسية معتبرة وتقدم القيمة للزبون.

**3 - المعلومات:** تلعب المعلومات دوراً هاماً، فهي تمثل بالنسبة للمؤسسة «اكتشاف منتج جديد، إمكانية الوصول إلى السوق قبل المنافس، وسيلة لتطوير وسائل الإنتاج بشكل أسرع، الطريقة التي يعبر بها المستخدمين للوصول إلى الأهداف المشتركة» <sup>40</sup>

**4- المعرفة:** وهي تلك المعلومات التقنية والعلمية التي تحتاجها المؤسسة حيث إن هذه الأخيرة تعتمد على اخذ معارفها من الجامعات المختصة، المدارس العليا، مراكز البحث، وكذا مشاركتها في المجالات العلمية والتقنية المختصة، من اجل التفتح على التطورات الجديدة في ميدان نشاطها.

**5- معرفة كيفية العمل:** تعبر معرفة كيفية العمل عن تلك الدرجة الراقية من الإتقان مقارنة مع المنافسين، سواء كان ذلك في الميدان الإنتاجي أو التنظيمي أو التسويقي.

**ج- الكفاءات:** ويمكن تصنيفها إلى:

<sup>39</sup> : د. مونيا محمد بكري، إدارة الإنتاج والعمليات، مدخل النظم الدار الجامعية، 1999، ص110.

<sup>40</sup> : P. Caspar et C. Afriat, l'investissement : essai sur l'économie de l'immatériel, ed, economica, 1988, P63

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

**1- كفاءات فردية** هي تمثل «حلقة وصل بين الخصائص الفردية والمهارات المحصل عليها من أجل الأداء الحسن لمهام مهنية محددة».<sup>41</sup>

**2- كفاءات جماعية:** هي تلك المهارات الناجمة عن تضافر وتداخل بين مجموعة من أنشطة المؤسسة، حيث تسمح هذه الكفاءات الجماعية: «بإنشاء موارد جديدة للمؤسسة، فهي لا تحل محل الموارد، بل تسمح بتطويرها وتراكمها»<sup>42</sup>

إضافة إلى مصادر أخرى مثل:

**3- المرونة:** في بيئة تنافسية تتميز بالتغيرات المستمرة، تعتمد المؤسسة المرونة التي تعني "الاستعداد للتصرف إزاء حادث غير متوقع والتكيف معه".<sup>43</sup>

**4- الإبداع التسويقي:** باعتبار التسويق حالة ذهنية، والذهن مصدر الأفكار حيث يشجع على الإبداع والمقصود بالإبداع هنا البحث عن الكيفيات الجديدة والمتجددة لتلبية حاجيات الزبائن وإشباع رغباتهم .

**5- الزمن:** يعتبر الوقت سواء في إدارة الإنتاج أو الخدمات ميزة تنافسية أكثر أهمية ، فالوصول إلى العميل أسرع من المنافسين يمثل ميزة تنافسية، حيث تتحدد الميزة التنافسية على أساس الوقت حيث يكون ذلك عن طريق تخفيض زمن تقديم المنتجات الجديدة في السوق عن طريق " اختصار زمن دورة حياة جديدة " .

### المطلب الثالث : أهم الركائز التي تقوم عليها الميزة التنافسية و محدداتها

ان الركائز التي تعتمدها الميزة التنافسية متنوعة ومتعددة كما إن محدداتها أيضا مختلفة و متنوعة لذا تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين : الفرع الأول " أهم الركائز " والفرع الثاني " المحددات "

<sup>41</sup> : L Levy, leboyer, La gestion des compétences, 2<sup>ème</sup> édition d'organisation, 1997, P42.

<sup>42</sup> : J.L Arragle : « Analyse ressource based et identification des actifs stratégiques ». in revue française de gestion, Mars, Avril, Mai, 1996, P26.

<sup>43</sup> : J .Apter, Maîtriser la flexibilité de l'entreprise : une méthode de gestion et ses application, Masson, 1985, P63.

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

### الفرع الأول : أهم الركائز التي تقوم عليها الميزة التنافسية: <sup>44</sup>

في هذا الفرع من الأسس والدعائم التي على المؤسسات توفيرها لأجل تحقيق ميزة متعددة و متنوعة حيث تم ترتيبها من أول أهم ركيزة إلى آخر ركيزة تحتاجها الميزة التنافسية و من بينها " القدرة على التقليد ، القدرة على التطوير ، القدرة على الابتكار ... الخ و هي على النحو التالي :

**أولا : القدرة على التقليد:** وتعتبر هذه الدعامة من أسهل المفاتيح وأكثرها استخداما في المراحل البدائية للتنمية الصناعية ، حيث تبدأ المؤسسة كمرحلة أولى في إنتاج منتجات مماثلة للمنتجات الأجنبية ثم تكوين فائض منها قابل لتصدير اعتماداً على إنتاجه بتكلفة أقل ثم التوجه بإنتاجه بكمية كبيرة وبتكلفة منخفضة وطرحه في السوق بأسعار تنافسية وهذا ما يعرف بمصطلح "الهندسة المرجعية العكسية" و نقصد بها الحصول على منتج نهائي مقتبس من السوق ثم تفكيكه وتحليله و التعديل فيه وبعد ذلك بيعه بسعر تنافسي.

**ثانيا : القدرة على التطوير:** تأتي مرحلة التطوير بعد فهم كافة جوانب المنتجات التي تم تقليدها والحصول على ردود أفعال من طرف المستهلكين حيث يسند الأمر إلى مراكز البحث والتطوير التي من وظائفها:

- 1 - تطوير أداء المنتجات من حيث الجودة "التعليب، القيمة المضافة"، و تلبية حاجيات المستهلك النهائي
- 2 - إدخال تحسينات في المواد الأولية المستعملة من اجل أن تصبح في أفضل وأقل تكلفة وأعلى جودة.
- 3 - تطوير في طرق التصنيع .

\*البحث عن طرق توزيع جديدة لتجلب أكبر ربحية والتركيز على أسواق معينة .

**ثالثا : القدرة على الابتكار:** يعتبر هذا العنصر من أهم الإستراتيجيات التي على المؤسسة اكتسابها من خلال للمنافع التي تمنحها هذه الأخيرة للمؤسسات كالتالي:

- 1- مزايا إبتكارية غير مسبوقه.
- 2- مخاطب كافة المستهلكين.

<sup>44</sup>: د . محسن أحمد الحضري، صناعة المزايا التنافسية، مجموعة النيل العربية، مصر ، 2004، ص56.

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

الفرع الثاني : محددات الميزة التنافسية

إن للميزة التنافسية للمؤسسة محددات تعتمد عليها و هذه المحددات لها بعدين تتبعهما <sup>45</sup>

**أولاً : البعد الأول:** حجم الميزة التنافسية و تمر الميزة التنافسية بنفس دورة حياة المنتج في أربعة مراحل:

**أ) مرحلة التقديم و النمو السريع:** وتعد أطول مرحلة للمؤسسة الرامية الى تحقيق الميزة التنافسية، حيث انها تحتاج إلى الكثير من التفكير والاستعداد البشري، المادي والمالي.

**ب ) مرحلة التنبئ من قبل المنظمات المنافسة:** تعرف الميزة التنافسية هنا استقراراً نسبياً من حيث الانتشار باعتبار أن المنافسين بدؤوا يركزون على :

**ج ) مرحلة الركود:** ويكون ذلك في حالة قيام المؤسسات المنافسة بتقليد ومحاكاة الميزة التنافسية للمؤسسة وذلك بهدف التفوق عليها .

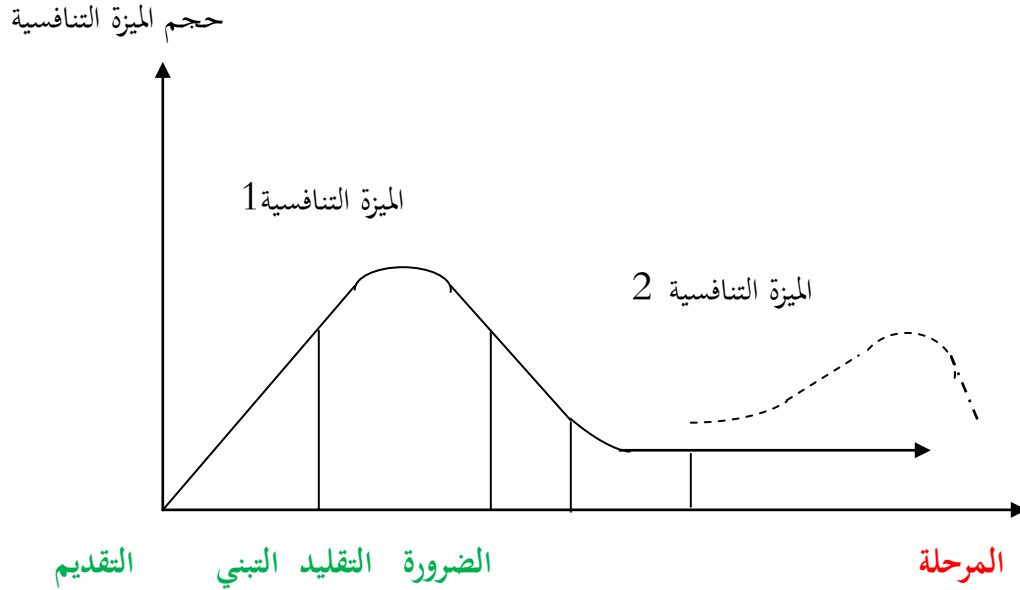
**د ) مرحلة الضرورة:** تأتي هنا ضرورة تحسين الميزة الحالية وتطويرها أو إنشاء ميزة جديدة على أسس تختلف تماماً عن أسس الميزة الحالية.

<sup>45</sup>: نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مرجع سبق ذكره ، ص 86-87-88.



## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

الشكل رقم 1-8 : يمثل دورة حياة الميزة التنافسية



**المصدر:** نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الإسكندرية، مركز الإسكندرية للكتاب، 1998 ص 87.

**ثانياً : البعد الثاني:** ويكون ذلك من خلال نطاق التنافس أو السوق المستهدف بحيث يتشكل من أربعة أبعاد وهي:

**أ) القطاع السوقي:** يعكس مدى تنوع مخرجات المؤسسة والعملاء الذين يتم خدمتهم وهنا يتم الاختيار ما بين التركيز على قطاع معين من السوق أو خدمة كل سوق.

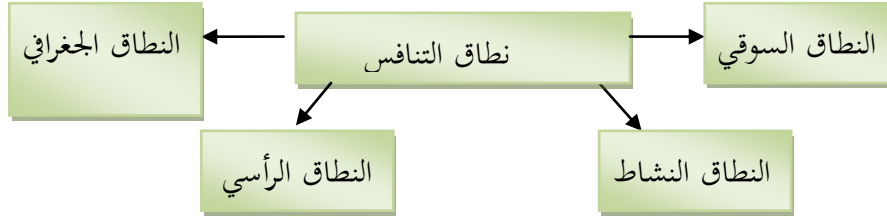
**ب) النطاق الرأسي:** ويشير إلى درجة أداء المؤسسة لأنشطتها سواء كانت داخلية أو خارجية، فالتكامل الرأسي المرتفع مقارنة بالمنافس قد يحقق مزايا التكلفة الأقل أو التمييز.

**ج) النطاق الجغرافي:** يعكس عدد المناطق الجغرافية أو الدول التي تنافس فيها المؤسسة ويسمح النطاق الجغرافي للمؤسسة بتحقيق مزايا تنافسية من خلال المشاركة في تقديم نوعية واحدة من الأنشطة والوظائف عبر عدة مناطق جغرافية مختلفة.

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

**د) قطاع النشاط:** يعبر عن مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل في ظلها المؤسسة من أجل خلق فرص لتحقيق مزايا تنافسية عديدة.

**والشكل رقم 1-9 :** يوضح نطاق التنافس



**المصدر :** من إعداد الطالبة " للإضح "

### المطلب الرابع : معايير الحكم على جودتها و متطلبات تطبيق الإستراتيجية التنافسية

لقد وضع للميزة التنافسية معايير تحكم جودتها حتى تسمح للمؤسسات باستعمال الميزة التنافسية وفق هذه المعايير بالإضافة إلى متطلبات تطبيق الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة لهذا قسم هذا المطلب وفق للتسلسل التالي الفرع الأول : معايير الحكم على جودة الميزة التنافسية ، و الفرع الثاني : متطلبات تطبيق الاستراتيجية التنافسية و قبل التطرق إلى المتطلبات قمت بوضع تعريف مختصر للاستراتيجية التنافسية للمؤسسة .

### الفرع الأول :معايير الحكم على جودة الميزة التنافسية

تحدد نوعية ومدى جودة الميزة بثلاثة ظروف هي :

**أولاً : مصدر الميزة :** يمكن ترتيب الميزة التنافسية وفق درجتين هما :<sup>46</sup>

**1- مزايا تنافسية من مرتبة منخفضة :** مثل " التكلفة الأقل " لكل من قوة العمل والمواد الخام، وحيث يسهل نسبياً تقليدها ومحاكاتها من قبل المؤسسات المنافسة.

**2- مزايا تنافسية من مرتبة مرتفعة :** مثل " تميز المنتج ، السمعة الطيبة ، علاقة وطيدة مع العملاء .

<sup>46</sup> : د. نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال ، مرجع سبق، ذكره ص99-100.

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

**ثانياً : عدد مصادر الميزة التي تمتلكها المؤسسة:**<sup>47</sup> يجب على المؤسسة إن تكون لها عدة مصادر للميزة حيث إنها إذا اعتمدت على مصدر واحد فإنها بالضرورة يمكن لمنافسيها تحييد أو التغلب على آثار تلك الميزة، أما في حال تعدد مصادر الميزة، فإنه يصعب على المنافس تقليدها جميعاً.

**ثالثاً : درجة التحسين والتطوير والتجديد المستمر في الميزة:** تتحرك المؤسسات نحو خلق مزايا جديدة وبشكل أسرع قبل قيام المؤسسات المنافسة بتقليد أو محاكاة الميزة القائمة حالياً، لذا قد يتطلب الأمر قيام المؤسسات بتغيير المزايا القديمة وخلق مزايا تنافسية جديدة ومن مرتبة مرتفعة.<sup>48</sup>

### الفرع الثاني :متطلبات إستخدام الإستراتيجيات التنافسية:<sup>49</sup>

قبل التطرق إلى متطلبات الإستراتيجية التنافسية يجب التعريف بها ، حيث إنها تلك مجموعة التكاملة من التصرفات تؤدي إلى تحقيق ميزة متواصلة ومستمرة عن المنافسين ويقصد بها أيضاً تحديد الأسلوب الذي تتبعه المنشأة لكسب السوق ومن ثم تحقيق الأرباح المرغوبة ، إن إستراتيجية التنافس تتحدد من خلال ثلاثة مكونات أساسية وهي:<sup>50</sup>

**أولاً : طريقة التنافس:** وتشمل إستراتيجية المنتج، إستراتيجية الموقع، إستراتيجية التسعير، إستراتيجية التوزيع وإستراتيجية التصنيع...

**ثانياً : حلبة التنافس:** وتتضمن ميدان التنافس، الأسواق والمنافسين.

**ثالثاً : أساس التنافس:** ويشمل الأصول، وهي ما تحوزها الشركة مثل اسم العلامة أو الولاء للعلامة، أو الموقع والمهارات وهي ما تقوم الشركة بأدائه بشكل أفضل من المنافسين مثل التصنيع بكفاءة أو بجودة عالية، والأصول والمهارات هي أساس الميزة التنافسية المتواصلة، والأداء في الأجل الطويل، يجب على الشركة أن تختار الأصول والمهارات الصحيحة التي تشكل عوائق أمام المنافسين ولا يستطيعون التغلب عليها، أو الأصول والمهارات التي لا يستطيعون مواجهتها حتى تحقق ميزة تنافسية في المجال الذي تم اختياره من قبلها .

<sup>47</sup>: د. نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال مرجع سبق، ذكره، ص 100.

<sup>48</sup>: د. نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص 100.

<sup>49</sup>: د. مصطفى محمود أبو بكر، د. طارق رشدي، التفكير الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية "منهج تطبيقي" الدار الجامعية للنشر 2002، ص 283.

<sup>50</sup>: د. نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص 81.

## تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

### خلاصة الفصل الأول

إن المؤسسة مهما كان نشاطها أو حجمها، تمارس أعمالاً في ظل بيئة جيدة تتميز بالمنافسة الشديدة والتغير المستمر في الظروف المحيطة بها، وخصوصاً تغير السوق وكذلك حاجات و رغبات المستهلكين النهائيين ، حيث يجب على المؤسسة الاهتمام بجانب الإبداع كونه يمكن من التكيف والبقاء والاستمرار في ظل الظروف البيئية المتغيرة.

و عملية الإبداع تحقق أهداف طويلة المدى من أبرزها تحقيق مزايا تنافسية تتسم بالاستمرار ، حيث يعد المحرك الرئيسي لكافة أنشطة المؤسسة وعمليات التي تقوم بها ، ومن جانب آخر يجب على المؤسسة أن تكون لديها تنافسية جيد من اجل السيادة في الأسواق و التمتع بمزايا جيدة تسمح لها بالزيادة و السيطرة ، وكذلك حيازتها على مزايا تنافسية من درجة عالية تؤهلها للمنافسة والصمود أمام التحديات الآنية والمستقبلية ، حيث يجب على المؤسسة أن تخلق منتجات تكون متميزة و ليس كل تمييز يكون معبر، بل عليه أن يخلق قيمة إضافية للمؤسسة والسوق في نفس الوقت.



# الفصل الثاني

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

### تمهيد :

ان المؤسسة حاليا تنشط في محيط يتميز بالمنافسة المتزايدة ،التطور التكنولوجي السريع، قصر دورة حياة المنتجات ورغبة المستهلكين في منتجات متعددة وبأسعار أقل وبالتالي حتى تتمكن المؤسسة من التحكم في هذا الأخير فانه يتوجب عليها مراعاة تكلفة منتجاتها باعتبارها المحدد الأساسي لسعر المنتج وذلك من خلال السعي الدائم لتخفيضها خاصة وأن التحكم في التكلفة أصبح يمثل سلاحا تنافسيا مهما فهو يجعل أداءها يفوق أداء منافسيها في إنتاج المنتجات أو الخدمات بأقل التكاليف وبالتالي الحصول على أرباح مستدامة بأسعار أقل دون إهمال جودة المنتج والخدمة المقدمة، لذا قمت بتقسيم هذا الفصل الى اربعة مباحث ، فالمبحث الاول يتحدث عن التكاليف و انواعها و كذلك انواعها و اهميتها و ايضا طرق تبويبها ، اما بخصوص المبحث الثاني فأتحدث فيه عن الجودة الشاملة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية فهي فنظم في طياتها مفاهيم حول الجودة الشاملة ، اهميتها ، خصائصها و مبادئها و اهدافها ، متطلبات تطبيقها ، و مزايا ومعوقات تطبيقها ، التكامل بين ادارة الجودة الشاملة و اسلوب التكاليف على اساس الانشطة ، اما بخصوص المبحث الثالث ففيه طرق حساب التكاليف و دورها في تخفيض التكاليف مثل التكاليف المستهدفة ، التكاليف على اساس الانشطة ، الصيانة ، اما المبحث الرابع و الاخير فهو يتحدث عن اثار المترتبة عن تخفيض التكاليف في المؤسسات .

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

### المبحث الأول : مفاهيم عامة حول التكاليف و تخفيضها

تعتبر عملية تتبع التكاليف الصناعية و تخفيضها من اهم القضايا التي توجه اليها المؤسسات الصناعية جهدا اكبر من اجل تحقيق مزايا تنافسية على المدى الطويل لدى تسعى الى تطبيق كل الطرق و الاساليب التي تمكنها من تحقيق ذلك ، لذا يجب علينا ان نقوم باعطاء بعض التعاريف لهذه التكلفة .

### المطلب الأول : عموميات حول التكاليف و سعر التكلفة

توجد بعض المفاهيم لا بد من التعرف عليها قبل الخوض في دراسة محور التكاليف، وهي مصطلحات متداولة وبسيطة ولكن لا بد التذكير بها وان كان بصفة مختصرة.

### الفرع الأول : مفاهيم حول التكاليف

لقد تعددت التعاريف المقدم فالعديد منهم يعتبرها تضحية بموارد مقابل الحصول على عائد او منفعة نتيجة استخدام الموارد و ايضا مسببات الموارد، لذا تم تقسيم هذا المطلب الى فرعين الفرع الاول " مفهوم التكلفة " و الفرع الثاني " عناصر التكلفة " .

**أولا : مفهوم التكلفة :** التكلفة هي تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية حاضرة أو مستقبلية أي هي استفادة الموارد المتاحة للحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل ، إذ يعني انه لا بد من توافر عوامل ثلاثة لكي يتحقق هذا المفهوم وهي ، التضحية ، الحرية في اختيار التضحية و النية أو الرغبة في الحصول على المنفعة<sup>1</sup> .

وتعرف أيضا التكلفة " عادة بأنها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة ، قابلة للقياس المالي النقدي لتحقيق هدف معين او غرض معين ، و هو الأمر الذي يعني انه باقتناء الغرض أو الهدف ينتقي وجود التكلفة في حد ذاتها " ، ونظرا لأهمية مفهوم التكلفة في هذا المرحلة المبتدئة لهذا الفرع من المحاسبة فانه يمكن تناول الأركان الرئيسية لمفهوم التكلفة :

**أ) التضحية :** بما أن التكلفة الفعلية تعتبر عبئا يتحمله الشخص أو المنشأة ، فلا شك أن الشعور المصاحب لتحمل التكلفة غالبا ما يكون الضيق و عدم الارتياح وبناء على ذلك اعتبرت التكلفة تضحية ، كما انه من

<sup>1</sup>: د. غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، جامعة آل البيت ، طبعة الثانية 2006 ، ص 29

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

الناحية الأخرى ، فان التكلفة و ما يترتب عليها من خروج نقدية عادة ما ينتج عنها نقص لمخزون الثروة أو الإمكانيات المتاحة مما يؤكد على كون التكلفة تضحية .

**(ب) مبلغ نقدي :** للاعتراف بالتضحية لا بد أن تكون ممثلة في صورة مبلغ نقدي معين مقاسا بالجنه أو الدولار أو الريال ... الخ ، فإذا ما سلمنا بهذه القناعة فانه بالاستنتاج العكسي فان العبير عن معنى أحر ليس له موضوع فيما نحن بصدد الآن وليس أدل على ذلك من قيام شخص معين أن التضحية هنا لا تعتبر تكلفة طالما لم يترتب عليها خروج نقدية .

**(ج) تحقيق منفعة :** تعتبر المنفعة في القلب من تحديد ماهية التكلفة ، فليس من التصور اعتبار أي تضحية نقدية تكلفة ما لم تتحقق من ورائها منفعة ، وفي ذلك تمييز للفرق بين التكلفة و الخسارة ، إذ أن التضحية النقدية التي يترتب عليها أي منفعة ، تعتبر بمثابة خسارة ، وهو الأمر الذي يتسق مع مفهوم الخسارة الذي يشير إلى عدم الانتفاع من المبالغ التي تحميلها و التضحية بها .

**الفرع الثاني : عناصر التكلفة**<sup>2</sup> أن عناصر التكاليف في أي مشروع " الشركة " بشكل عام وفي الشركات الصناعية بشكل خاص ، تتكون من " المواد الأولية ، الأجور ، المصاريف و الخدمات الأخرى . "

**أولا : المواد الأولية :** تشمل كافة المواد التي تدخل بصفة أساسية في إنتاج أو تقديم الخدمة ، مثل الخشب و الحديد في صناعة الأثاث و تعتبر مواد أولية تدخل في صناعات أخرى ، مثل الأقفال الخاصة بالابواب ... الخ

**ثانيا : الأجور :** هي التي تعتبر من الجهود الإنساني الذي يبذله العمال في الشركة و ينقسم العمال إلى نوعين عمل يتعلق بالعملية الإنتاجية و العمل لا يرتبط بالعملية الإنتاجية بل يساعد عليها ، وتشمل الأجور المبالغ التي تدفع للعاملين سواء كان الأجر الأساس أو مكافأة الاجر و كذلك العمل الإضافي و المخصصات للعمال .

**ثالثا : المصروفات ( الخدمات ) :** تشمل جميع المبالغ التي تنفقها الشركة ما عدا الأجور و المواد .

<sup>2</sup> . د . عماد يوسف الشيخ ، أستاذ المحاسبة المشارك ، محاسبة التكاليف ، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة ، الطبعة الأولى 2008 ، ص 15 - 16



## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

### المطلب الثاني: الحاجة لتبويب التكاليف<sup>3</sup>

تختلف نظم تبويب التكاليف المطبقة في الواقع العملي باختلاف أنواع المشروعات التي تخدمها هذه النظم ، و بالعودة إلى وظائف الإدارة هي التخطيط و اتخاذ القرارات و الرقابة ، ولكن لأغراض التبويب يعتبر من الملائم أن يتم جمع وظيفتي التخطيط و الرقابة معا كوظيفة واحدة لتشابه التبويبات في كل وظيفة ، وتجدر العناية عند استخدام تبويبات التكلفة الملائمة للقرارات قيد التنفيذ .

### الفرع الأول : تبويب التكاليف حسب إرتباطها بوحدة المنتج :<sup>4</sup>

**أولا : التكاليف المباشرة :** وهي التكاليف التي يمكن أن تجد ارتباطها مع الغرض من التكلفة أو المنتج أو خط الإنتاج ، و تتكون هذه التكاليف من العناصر التالية " المواد المباشرة ، الاجور المباشرة " .

**ثانيا : التكاليف الغير مباشرة :**<sup>5</sup> هي التي يمكن تتبعها و تخصيصها لوحدة الإنتاج ، كما انه لا يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة من هذه العناصر بدقة ويمكن إن توصف هذه التكاليف بأنها الأعباء الصناعية ، التكاليف الصناعية الغير مباشرة... ، تتضمن كافة تكاليف الصنيع باستثناء التكاليف المباشرة و الأجور .

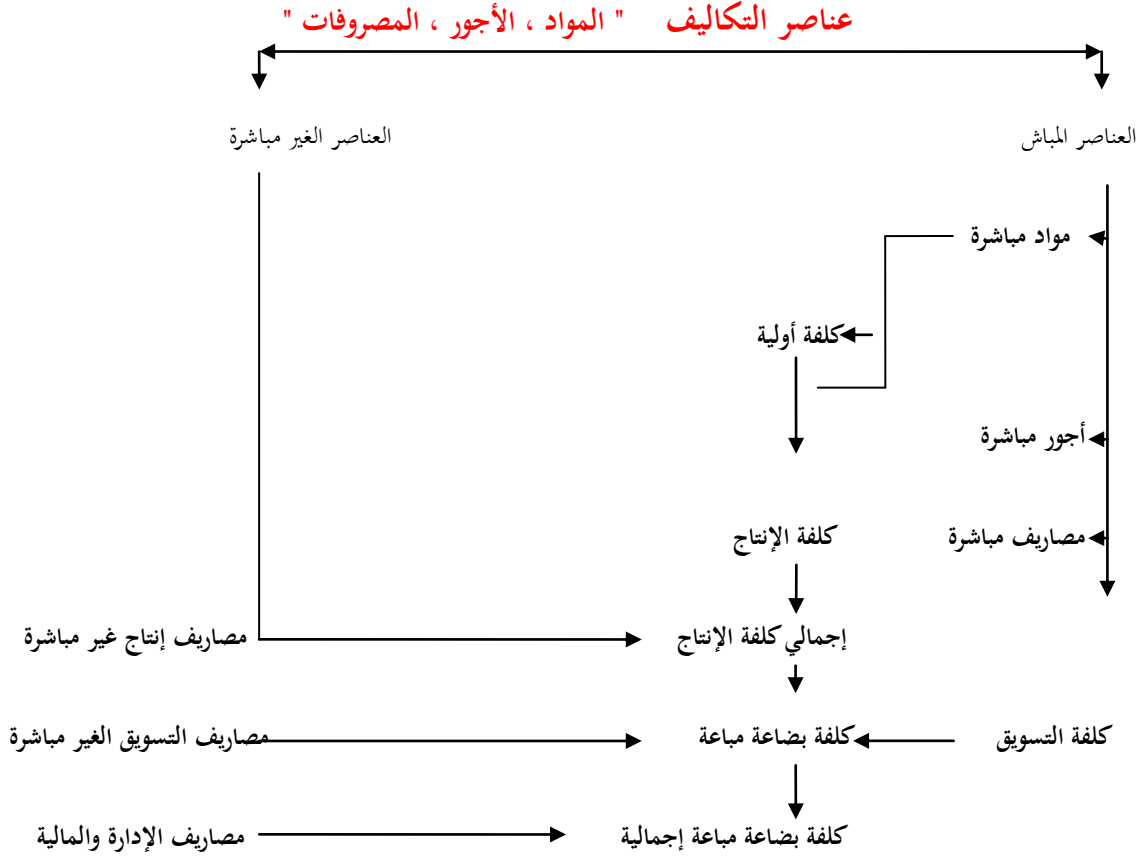
3 . د . عصام فهد العرييد ، أستاذ المحاسبة و نظم المعلومات المساعد ، المحاسبة الادارية ، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية ، جامعة الزيتونة الأردنية ، الطبعة الأولى 2003 ، ص 39 - 40

4 . د غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ذكره ، ص 29

5 . د . د غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، الطبعة الثانية مرجع سابق ذكره ، ص 30

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

و الشكل رقم 2-1 : يوضح عناصر التكاليف



**المصدر: د . عماد يوسف الشيخ ، أستاذ المحاسبة المشارك ، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة ، الطبعة الأولى 2008 ، ص 18**

**أ) التكاليف المتغيرة :** " تعرف التكاليف المتغيرة بالتكاليف التي تتغير بصورة مباشرة مع تغير مستوى النشاط خلال فترة محددة من الزمن " <sup>6</sup> ، فتزداد بزيادة الإنتاج وتنخفض بانخفاضه وفي حالة التوقف عن الإنتاج فإنها تعادل الصفر وفيما يلي بعض الأمثلة عن التكاليف المتغيرة :

- المواد الولية المستخدمة لصناعة وحدة من المنتجات أو تقديم نوع من الخدمة .
- تكاليف العمل المصروف لإنتاج وحدة من المخرجات أو تقديم نوع من الخدمة .

<sup>6</sup> . د . عصام فهد العرييد ، المحاسبة الادارية ، مرجع سابق ذكره ، ص 41

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

- العمولة المدفوعة لموظفي المبيعات .
- المحروقات المستخدمة في الصناعة .

**ب) التكاليف الثابتة :** " هي التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج بل تظل ثابتة إلى مدى معين من الإنتاج . ومن صفات هذه التكاليف أنها ثابتة بالجمالي متغيرة للوحدة الواحدة " <sup>7</sup> ، فكلما زاد حجم الإنتاج انخفضت التكلفة الثابتة للوحدة ، و فيما يلي أمثلة أخرى للتكاليف الثابتة :

- الرواتب المدفوعة للمشرفين .
- اهتلاك الآلات مسحوب على أساس القسط الثابت .
- رسوم المشروع المدفوعة للسلطات الحكومية .

**ج) التكاليف الشبه الثابتة " المختلطة " :** هي تكاليف شبه ثابتة او شبه متغيرة أي تجمع بين خصائص التكاليف الثابتة و المتغيرة و تتمثل في الاجور الغير مباشرة ، مصاريف الصيانة ، و الاضاءة ، و مصاريف التدفئة و التبريد ... الخ

**الفرع الثاني: تبويب التكاليف حسب علاقتها بوظائف المنشأة :** بحيث يتم تبويب عناصر الكلفة على ضوء الانشطة الرئيسية في أي شركة ومن بين هذه العناصر او الانشطة " الانتاج ، التسويق ، الخدمات الادارية و المالية

**أولاً: تكاليف الإنتاج :** حيث تتضمن جميع المواد الاولية الرئيسية التي تدخل بشكل مباشر في العملية الانتاجية او التي تساهم مساهمة فعالة في العملية الانتاجية ، و المواد الاخرى اللازمة لتسهيل العملية الانتاجية و لكنها لا تدخل بشكل مباشر في المنتج النهائي .

اما الاجور فانها تمثل كلفة العمالة الانتاجية سواء العمال المتعلقين بالعملية الانتاجية بصورة مباشرة او العمال الموجودين في مجالات خدمات الانتاج التي تلتزمها العملية الانتاجية .

اما العنصر المصاريف فصي كل النفقات الاخرى التي تحدث في الاقسام الانتاجية من عنصري المواد و الاجور .

**ثانياً: تكاليف التسويق :** و هي تكاليف البيع و التوزيع و تتكون من تكاليف المواد و الاجور المرتبطة بعمليات تسويق المنتوجات مثل التكاليف المواد المستخدمة في قسم التسويق مثل " المطبوعات ، القرطاسية ، مواد اللف ،

<sup>7</sup> . د . غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ذكره ، ص33

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

.... الخ بالإضافة الى رواتب و اجور موظفي ادارة المبيعات ، اجور عمال المخازن ، مصاريف التخزين ، نفقات الاعلان و ترويج المبيعات ... الخ.

**ثالثا: التكاليف الإدارية و المالية :**<sup>8</sup> تشمل جميع البنود و فقرات الادارية العامة وهي غير مرتبطة لا بالإنتاج و لا التسوية ، مثل دائرة الحسابات و المالية و الخدمات الخاصة بشؤون الموظفين و العاملين ... الخ و تحتوى على المستلزمات الادارية و المالية واجور هم و مصاريف الابنية و المعدات المستخدمة في الاقسام الادارية و المالية .

**الفرع الثالث : تبويب لأغراض إتخاذ القرارات و الرقابة :** من اجل إتخاذ القرارات الخاصة بالادارة يجب ان يتم تحديد التكاليف المرتبطة بهذه القرارات ، وهناك العديد من القرارات التي ترتبط ببيانات خاصة من محاسبة التكاليف و هناك بعض التكاليف ، حيث من الممكن ان تآثر في قرارات المنشأة .

**أولا : الكلفة الفاضلة :** هي الفرق بين بديلين ، حيث ان هذا الفرق له تأثير على قرارات المنشأة .

**ثانيا : الكلفة الغارقة :** هي التكاليف التي تنتج عن قرارات تم إتخاذها في الماضي و لا تستطيع الادارة ايقافها او التحكم بهذه التكلفة و لا توجد لها أي ارتباط بالقرارات المستقبلية .

**ثالثا : تكلفة الفرصة البديلة :** هي المنافع الصافية التي كان من الممكن الحصول عليها اذا ما استخدمت هذه الموارد المتاحة . او هي مقدار المساهمة في الدخل المفقود نتيجة قلة الموارد المتاحة و اختيار بديل عن اخر .

**رابعا : التكلفة المضافة :** هي قيمة التغير في مقدار التكاليف التي تنتج عن زيادة في حجم الانتاج من مستوى معين الى مستوى اخر اكبر او اقل من المستوى السابق .

اما بخصوص التبويب من أجل الرقابة فهناك نوعين من التكاليف " تكاليف قابلة للرقابة و تكاليف غير قابلة للرقابة " :

**أولا : التكاليف القابلة للرقابة :** هي التكاليف القابلة للرقابة التي يمكن التحكم فيها من حيث تحقيقها و تحديد مقدارها بصورة و واضحة ملموسة بواسطة احد الاشخاص المسؤولين في مستوى اداري معين و في حدود فترة زمنية معينة و في اطار ظروف تشغيل محددة ، وعلى ذلك فانه ليس من الضروري ان تكون درجة التحكم في التكاليف ، بل يكفي ان تكون هناك القدرة على التأثير في التكاليف بصورة و واضحة .<sup>9</sup>

<sup>8</sup> د . عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ذكره ، ص 17

<sup>9</sup> . د ، عبد المقصود ديبان ، د ، زينب محمد محرم ، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، طبعة 1992 ، ص 149-150

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

**ثانيا : التكاليف الغير قابلة للرقابة :** هي التكاليف التي يمكن التحكم فيها ورقابتها عند مستوى اداري معين و ليس لديه السلطة للتحكم في تحقيق هذه التكاليف " تكاليف مراكز الانتاج " حيث هي غير قابلة لرقابة الأقسام

### المطلب الثالث : تصنيفات التكاليف و الأعباء ، العناصر و الأعباء المكونة للتكاليف

ان لتصنيف التكاليف و الاعباء و العناصر المكونة للتكاليفت تطلب الشرح المفصل لذا في هذا المطلب ارتايت الى تقسيم هذا المطلب الى فرعين اولا تصنيف التكاليف و تصنيف الاعباء اما الثاني العناصر و الأعباء المكونة للتكاليف .

### الفرع الاول : تصنيف التكاليف و الأعباء

**أولا : تصنيف التكاليف :** و نقصد به كل ما ينفق من اجل عملية انتاجية معينة و لهذا فاننا نجد تصنيفات كالتالي :

**أ) تصنيف التكاليف حسب الاقسام :** من ناحية الجانب التنظيمي للمؤسسة فتصنف إلى :

- اقسام رئيسية : تهتم بالانتاج .

- اقسام مساعدة : تقدم خدمات نفقتها توزع على الاقسام الرئيسية .

**ب) تصنيف التكاليف حسب النشاط :** و تصنف هي الاخرى الى تكاليف ثابتة و تكاليف متغيرة

**ج) تصنيف التكاليف حسب وظيفتها في المؤسسة :** حيث تصنف حسب الوظائف التالية للمؤسسة " و وظيفة الانتاج ، وظيفة التسويق ، وظيفة الادارة " ، حيث تصنف الى تكاليف التصنيع " الانتاج " ، تكاليف التسويق ، تكاليف الادارة العامة .

**د) تصنيف التكاليف حسب السلعة :** تصنف الى تكاليف مباشرة و تكاليف غير مباشرة .

**ثانيا : تصنيف الأعباء :** ان هذا الترتيب يأتي حسب الترتيب الذي وطعته المحاسبة التحليلية و ذلك حسب المهدف الذي وضع من اجله و تصنف إلى :

**أ) الأعباء المباشرة :** و هي الاعباء التي تدخل كلية في انتاج منتج معين دون ان تجري عليها حسابات اولية و بالتالي يمكن تحديد و بسهولة مقدار ما تحملت به المنتجات من الاعباء كالمواد الاولية ، اجرة اليد العاملة .

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

**ب) الأعباء الغير مباشرة :** و هي الاعباء المشتركة بين منتوجين و أكثر او بين عدة و وظائف و أقسام و من امثلة هذه الاعباء " أعباء أجور الوظيفة الادارية و كذلك أعباء التسويق ... الخ

**ج) الأعباء الثابتة :** حيث إن هذه الأعباء تقسم حتى ولو أن المؤسسة لم تقم بأي نشاط و تتأثر بزيادة أو إنخفاض الإنتاج و هذه الأعباء تتميز ب :

- تنقص التكلفة الثابتة للوحدة بزيادة الإنتاج و العكس صحيح .

- يتم توزيعها على الأقسام بواسطة قرارات من طرف الإدارة .

- تنتج عن قرارات إدارية .

**د) الاعباء المتغيرة :** إنها أعباء مرتبطة أشد الإرتباط بحجم الإنتاج " تزداد بزيادة و تنخفض بإنخفاضه " حيث أنه هي الأخرى تتميز خصائص من بينها :

- هي تتغير مع حجم النشاط أي الانتاج ، فهي متغيرة بالنسبة للمجموع و ثابتة بالنسبة للوحدة .

- يمكن تحميلها بسهولة وكذلك بدقة الى اقسام انتاج .

- يمكن مراقبتها و استهلاكها .

### الفرع الثاني : العناصر و الأعباء المكونة للتكاليف

#### أولاً : العناصر المكونة للتكلفة

ان التكاليف الاجمالية للسلعة تتكون من العناصر التالية و هي : الخدمات ، العمل المباشر ، المصاريف الغير مباشرة ، المصاريف الاطافية .

**أ) الخدمات المباشرة :** اذا تمت عملية التصنيع فان الخدمات تصبح ضرورية حيث تقوم بقياسها و مغرفة قيمتها ... الخ

**ب) العمل المباشر :** حيث نقصد به الجهد المبذول من طرف العمال لتغير و تصنيع المنتج بحيث يمكن قياس هذا الجهد و اتباعه لهذه السلعة ، حيث يقدر العمل مباشرة مما يدفع من الاجور .

**ج) المصاريف المباشرة :** هي تلك المصاريف التي تنفقها المؤسسة مباشرة على السلعة و تعتبر جزءا من تكلفتها ، ان الانفاق على السلعة هو اساس التميز حيث انه قد تتم العملية في القسم الصناعي و يمكن حصرها بالصراف

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

على المنتج و هنا في هذه الحالة مبلغ مصروفًا مباشرة و ذلك في القسم الصناعي ، لكنه بالنسبة بالنسبة للسلعة او العملية فانه لايعتبر مصروفًا مباشرًا في القسم الذي جهزت فيه .

**(د) المصاريف الاضافية :** هي المصاريف التي تنفق في سبيل الانتاج و لا يمكننا اتباعه للسلعة او العملية ذاتها .

### ثانيا : الأعباء المكونة للتكلفة

ان مجمل الاعباء تقريبا المسجلة في المحاسبة العامة تؤخذ بنفس المبالغ في حساب التكاليف و سعر التكلفة في محاسبة التحليلية ، حيث يجب علينا ان نحلل ذلك و يكون عن طريق تحليل العملية والفصل بين الاعباء المحملة في التكاليف و هي " الاعباء المعتمدة ، الاعباء الغير معتمدة ، العناصر الاضافية " .

**( أ ) الأعباء المعتمدة :** و هي الاعباء التي تحسب ضمن التكاليف و سعر التكلفة و تكون بعد عملية الفرز و هي مجموعة من اعباء المحاسبة التحليلية وهي تختلف عن اعباء المحاسبة العمدة و تحسب بالطريقة التالية :

**أعباء المحاسبة التحليلية = اعباء المحاسبة العامة + العناصر الاضافية - الاعباء المعتمدة .**

**( ب ) الاعباء الغير معتمدة :** هي مجموع العناصر التي يرى صاحب المؤسسة ان ليس له معنى اذ قام بادخالها في التكاليف و سعر التكلفة ، وهذه التكاليف ممكن ان تكون استثنائية او عادية و يمكن ترتيبها الى :<sup>10</sup>

- اما ان تكون مصاريف مسجلة مباشرة على احد حسابات الاصول .

- اما ان تكون خسائر او مصاريف يمكن اعتبارها خسائر و التي تتعلق مباشرة بحساب النتائج .

- الرسوم التي لا تبقى نهائيا كعبء على المؤسسة مثل الرسم الاجمالي على الاعمال و الرسوم التعويضية .

- الاعباء التي لا تدخل ضمن الاستغلال العادي و اليومي للمؤسسة ، ومثل اهتلاكات المصاريف الاعدادية .

- الاعباء التي تدخل ضمن النشاط الطبيعي للمؤسسة ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط و التي يجب ان تعتبر كأخطار مثل المؤونات الاستثنائية على تدي قيمة الاصول... الخ

**( ج ) العناصر الإضافية " الأعباء الإضافية " :** حيث هي و همية و لاتتعلق بالاعباء التي من المفروض ان تكون المؤسسة قد تحملتها في حالة كون بعض ظروف الاستغلال مختلفة .

<sup>10</sup> ، د ، ناصر دادي عدون ، اقتصاد المؤسسة ، مرجع سابق ذكره ، ص 23

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

### المطلب الرابع : مفاهيم عن تخفيض التكاليف.

لقد حدث خطأ في اعطاء مفهوم لتخفيض التكاليف فالكثير منهم يظن إن مفصوم تخفيض التكاليف هو نفسه مفهوم الرقابة على التكاليف لذا ظهرت تعاريف لهذا المفهوم ، كما أن لهذا المفهوم مبادئ تحكمها بالإضافة الى وجود عناصر لها .

### الفرع الأول : تعريف تخفيض التكاليف وأهميته وعوامله

#### أولاً : تعريف تخفيض التكاليف

إن تخفيض التكاليف بالمعنى المطلق هو تخفيض في الرقم الإجمالي للنقود، وهذا النوع قد يتم بدون تخطيط أو جهود إدارية، مثل أن يكون سبب الانخفاض هو التخفيض في كمية الإنتاج وبهذا تكون النتيجة الفعلية هي ارتفاع التكلفة وليس انخفاضها وهذا ليس هو المقصود وإنما المقصود هو تخفيض مجالات الإسراف والضياع الحتمي والتخلص من تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة<sup>11</sup>

ولقد عرف أحد الكتاب التخفيض في التكاليف على أنه " تحقيق الحفض الحقيقي والدائم في تكلفة الأنشطة التي يزاؤها المشروع أو تكلفة الوحدة المنتجة فيه بدون التأثير على جودة المنتج أو وظائفه)."

وعرفه كاتب آخر على أنه " الحصول على منافع ( مخرجات ) أكبر من نفس الموارد ( مدخلات ) أو الحصول على نفس المخرجات بمقدار أقل من المدخلات"<sup>12</sup>

وترى الباحثة أن تخفيض التكاليف هو " تقليل النفقات بما يحقق الوفورات في التكاليف أو الزيادة في الأرباح عن السابق أو حتى التوقف عن حدوث الخسائر، ويمكن تحقيقه عن طريق التخطيط والتنظيم الجيدين لأقسام المشروع ومراحل الإنتاج، وعن طريق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمشروع بالإضافة إلى البحث الدائم عن مظاهر الإسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة والتخلص منها."

#### ثانياً : أهمية تخفيض التكاليف

11 د ، نيه بن عبد الرحمن الجبر، نحو منهج مقترح لتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية السعودية -دراسة ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية -العلوم الإدارية، جامعة القاهرة كلية التجارة -بني سويف، العدد 03 سبتمبر 1997، ص 178

12. د ، ابراهيم السباعي ، تشخيص مجالات خفض تكلفة - طرق التشخيص و وسائل التطبيق ، مجلة المحاسبة ، الرياض ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، العدد 09 ، ماي 1996 ، ص 37



## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

إن التحكم في التكاليف يمثل بعدا تنافسيا يكون السعي إلى تحقيقه هو إهتمام مستمر لكل مسؤول مؤسسة من أجل إكتساب الميزة التنافسية ، فإذا إكتشفت مؤسسة ما مصدرا مهما لتحسين وتخفيض التكاليف يجب عليها إذا أن تبحث عن طرق لتخفيض تكاليف نشاطها وبشكل مستمر ، ذلك أن نشاط تخفيض التكاليف ليس ثابتا أو دائما و يتطلب تحسين مستمر وبحوث متواصلة وأساليب أكثر كفاءة لتوصيل الخدمة.<sup>13</sup>

وتزداد أهمية تخفيض التكاليف خاصة في القطاعات التي تتميز بالمنافسة الشديدة أين تكون المؤسسة مرغمة على بيع منتجاتها بالأسعار السائدة في السوق .

ففي حالة الإحتكار كانت المؤسسات تكتفي بالإنتاج دون النظر إلى تكلفة المنتجات ، فقد كانت المؤسسات

تطبق العلاقة التالية: **سعر البيع = سعر التكلفة + الهامش**

أما حاليا في إقتصاد السوق ، فأثر المنافسة يغير معطيات المشكلة وبالتالي فإلن الأسعار تحدد بقانون السوق حيث

تطبق المؤسسة المعادلة التالية : **الهامش = سعر السوق \_ سعر التكلفة**

وفي هذه الحالة ولباعتبار أن سعر السوق متغير خارجي فانه إذا ما أرادت المؤسسة تحقيق هامش معين فعليها أن تخفض تكاليفها إلى مستوى معين من أجل تحقيق أهدافها والمتمثلة خصوصا في زيادة الهامش لتستطيع إعادة إستثمار أو توزيع الأرباح و كذا العمل على تغيير سعر البيع في السوق.<sup>14</sup>

### ثالثا : العوامل التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف

تعد الكلفة الأدنى البعد التنافسي الأقدم الذي سعت لإعتماده الكثير من المنظمات والذي يقصد به قدرة المنظمة على إنتاج وتوزيع المنتجات بأقل ما يمكن من الكلف قياسا بالمنافسين في ذات الصناعة. وبالتالي فإنها ستملك ميزة تفضيلية تستطيع من خلالها أن تنافس في السوق والتمكن من السيطرة عليه ولا شك بأن التركيز على تخفيض الكلفة سوف ينعكس على السعر النهائي للمنتج ويمنح المنظمة ميزة تنافسية خاصة في الأسواق التي يكون بها المستهلك أكثر حساسية تجاه الأسعار ، والذي يتوقف شراؤه من عدمه على أساس ذلك .

ومن أبرز العوامل التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف هي:

أ- الوفورات المتحققة من زيادة منحى الخبرة والتعلم لدى العاملين.

<sup>13</sup> د . روبرت بتس ، د . ديفيد لي ، الإدارة الإستراتيجية بناء الميزة التنافسية، ترجمة عبد الحكم الخزامي، دار الفجر للنشر والتوزيع، 2008 ،ص317

<sup>14</sup> <http://www.sendspace.com>

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

- ب - الإستثمار الأقل في الموارد وبخاصة المواد الأولية مع وجود أنظمة خزن متقدمة.
- ج - إعتقاد سياسة توزيع تتوافق مع خصوصية المنتج والمحافظة عليه وسلامته من التلف.
- د - الإرتقاء بمستوى إستغلال الطاقات المتاحة في موجودات الشركة لتقليل نسبة تأثير التكاليف الثابتة على الكلفة الكلية للوحدة الواحدة من الإنتاج.<sup>15</sup>

### الفرع الثاني : مبادئ التخفيض و عناصره ومشاكله

**أولاً : مبادئ تخفيض التكاليف :** حتى يتم القيام بعملية التخفيض في التكاليف بنجاح عال ، لابد من مراعاة بعض المبادئ والأسس التالية:

- أ) التركيز أولاً على العناصر التي تحمل التخفيض الأكبر في التكاليف بأقل الجهود مقارنةً مع العناصر الأخرى.
- ب) يجب ألا تكون تكلفة دراسة وتحليل التكاليف وتطبيق المقترحات أكبر من التخفيض في التكاليف.
- ج) يجب ألا يؤدي التخفيض في التكاليف إلى تخفيض الجودة مما يؤثر على إجمالي الإيرادات.
- د) يجب ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلى اتخاذ قرارات إستراتيجية خاطئة كالاستغناء عن أصل ثابت قد يحتاجه المشروع في المستقبل القريب.
- هـ) يجب ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلى إضعاف الروح المعنوية لدى العاملين مما يؤثر على الإنتاجية.
- وترى الباحثة ضرورة أن يتم التخفيض في التكاليف منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم وعلى ضوء تكلفة مستهدفة.

**ثانياً: عناصر تخفيض التكاليف:** تتعدد العناصر التي يمكن إخضاعها لعملية التخفيض في التكاليف، وهي ليست محددة بأي عنصر أو جزء أو قسم من أقسام المشروع أو مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية قد تعتبر عنصراً من عناصر التخفيض إذا ما تعرضت إلى الارتفاع في

التكاليف ، و أهم هذه العناصر هي:

أ)الأصول الرأسمالية كالأراضي والمباني والسيارات والآلات.

<sup>15</sup> د . تامر، البكري، استراتيجيات التسويق، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص205

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

ب) العمالة المباشرة وغير المباشرة.

ج) المواد الخام والمواد الأولية المصنعة.

د) مصاريف البيع والتسويق وما تشمله من مصاريف النقل والتغليف والتركيب والتشغيل والصيانة..

هـ) المصاريف الإدارية والعمومية وما تشمله من مصاريف البحث والتطوير والطاقة وصيانة الآلات والمعدات.

### ثالثاً : مشاكل برامج تخفيض التكاليف

في الثمانينات من القرن الماضي أصبحت برامج خفض التكاليف جزءاً لا يتجزأ من حياة التنظيم أو الشركة من خلال المساهمة في تحقيق الأهداف إلا أنها تقود إلى مكتسبات مؤقتة من حيث الفاعلية، وهذا لثلاثة أسباب:

أ) فبالرغم من أهمية برامج خفض التكاليف، إلا أنها تبقى طريقة ذات بعد واحد، وتطبق لتحقيق فائدة تنافسية على المدى القصير.

ب) معظم برامج تخفيض التكاليف تتناول هدف واحد و تطبق مقاييس تخفيض التكلفة عبر مختلف أعمال الشركة حيث تظهر أكثر المشاكل شيوعاً وهي فقدان أمور هامة مقابل التخلص من عبء زائد .

ج) يتم التعامل مع برامج تخفيض التكلفة على أنها مشاريع محدودة أكثر من كونها عمليات مستمرة. حتى بعد حملات تخفيض التكلفة الناجحة، فإن النتيجة التي تصل إليها العديد من الشركات هي إما صعود المنافسين أو عودة التكاليف إلى الارتفاع من جديد، فأية فائدة تنافسية يتم اكتسابها بشكل مؤقت لا تلبث أن تتآكل لتعود الشركة إلى نقطة البداية من جديد، وتواجه مشهداً آخر من التقلص الحجمي (في محاولة للتخفيف من الضغط المستمر الذي يمارسه الزبائن والمستهلكون للحصول على أكبر قدر ممكن من الفائدة) .

لذلك كان تطبيق إدارة نفقات مستمرة ومتطورة بإحكام في التنظيم لا يقل أهمية عن تطبيق إستراتيجية خفض تكاليف صارمة، مع فارق أن الفائدة التي تجنيها الشركة أو التنظيم من الأولى دائمة، وتضع في النهاية حداً للحاجة إلى مبادرات الفعالية المتكررة .<sup>16</sup>

### الفرع الثالث : الفرق بين تخفيض التكاليف والرقابة على التكاليف

<sup>16</sup> . <http://www.siirpnlne.org> .

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

إن الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف ليسا مترادفان. فتخفيض التكلفة يعني أداء نفس الشيء بتكلفة أقل من التكلفة الفعلية السابقة أو التكلفة المعيارية بينما تعني رقابة التكاليف الحفاظ على التكاليف في نطاق الحدود المحددة لها مقدما سواء كانت معيارية أو فعلية وقد يتم تحقيق التخفيض في التكلفة باستخدام الأرخص من عناصر المواد المباشرة والعمالة المستخدمة أو بتحسين تصميم المنتج أو طرق الإنتاج أو بكل هذه الإجراءات مع بعضها وحينما يتم تخفيض التكلفة فإنه يصبح معيارا جديدا حتى يتم تغييره.<sup>17</sup>

مما سبق يتضح أن الهدف النهائي لكل من الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف هو تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة في المنشأة بالإضافة إلا أن تخفيض التكاليف يساهم بقدر كبير في الرقابة على التكاليف عن طريق البحث المستمر عن أفضل الطرق لاستغلال الموارد المتاحة<sup>18</sup>.

### المبحث الثاني: أنظمة حساب التكاليف

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على محاسبة التكاليف وذلك من خلال التعرف على بعض المصطلحات الخاصة بها ووظائفها بالإضافة إلى موقع محاسبة التكاليف من الهيكل التنظيمي مع ذكر الأهداف التي ترمي إليها، ثم نعرض إلى مقومات نظام محاسبة التكاليف، ثم نقدم أهم النظريات المستخدمة في تحميل التكاليف، وفي الأخير نوضح بعض النظم لمحاسبة التكاليف.

### المطلب الأول: طبيعة محاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف نوع من عمليات المحاسبة التي تهدف إلى حصر ما تكبده الشركة في عملية الإنتاج، من خلال تقييم جميع أنواع التكاليف التي تُنفق على مدخلات كل خطوة من خطوات الإنتاج، كأحد عناصر رأس المال، و تلك العناصر أول ما يُقاس و يسجل في سجلات محاسبة التكاليف الأولية (المستقلة) الخاصة بكيان العمل، ثم تُقارن هذه البيانات بمخرجات عملية الإنتاج (النتائج الفعلية من أرباح أو خسارة) لمساعدة إدارة الشركة على قياس الأداء المالي.

**أولا : التكاليف الثابتة:** لا تتأثر بالتغيرات في مستوى النشاط. ومن الأمثلة على ذلك الرواتب الإدارية، و الإيجارات، والضرائب العقارية.

<sup>17</sup> د ، عبد الحي ،مرعي ، التكاليف في مجال التخطيط والرقابة ، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفني ، مصر ، 1999، ص158.

<sup>18</sup> <http://firashiary.jeeran.com>

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

**ثانياً: التكاليف المتغيرة:** تختلف التكاليف المتغيرة حسب ظروف السوق و مستوى النشاط؛ على سبيل المثال: تكاليف صيانة واستهلاك المعدات، تكلفة المواد الخام والعمالة، وعمولات المبيعات... إلخ، حيث يتم تحميلها كتكلفة إضافية على تكاليف الإنتاج.

**ثالثاً: التكاليف المختلطة:** أنواع كثير من التكاليف تحتوي على كلٍ من المكونات المتغيرة والثابتة، و تسمى بالتكاليف المختلطة أو شبه متغيرة؛ على سبيل المثال: اتفاقيات أنظمة الهاتف المحمول عبارة من رسم شهري (تكاليف ثابتة) مضافاً إليه رسوم الاستخدام الزائد (تكاليف متغيرة)، و يصعب تقييم التكاليف مختلطة؛ حيث تتفاوت الاستجابة لتقلبات حجم التعاملات.

### المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف مجموعة من الأهداف والوظائف التي تسعى لتحقيقها، وبالرغم من وجود تداخل بين الأهداف والوظائف سنحاول تبين كلاهما في ما يلي:

### الفرع الأول: أهداف محاسبة التكاليف

تعمل محاسبة التكاليف بما تشتمل عليه من أساليب وإجراءات على تحقيق الأهداف التالية<sup>19</sup>:

**أولاً:** تحديد تكلفة الإنتاج، وحساب تكلفة كل عناصر الإنتاج من مواد أولية وأجور ومصاريف أخرى .

**ثانياً:** تحديد تكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل للمساعدة على إعداد الحسابات الحتمية والميزانية .

**ثالثاً:** مساعدة الإدارة في رسم السياسات التسعيرية السليمة للمنتجات والخدمات التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها.

**رابعاً:** توفير المعلومات اللازمة للإدارة من أجل ممارسة وظائف التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة .

**خامساً:** توفير المعلومات الضرورية التي تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة في مختلف المستويات عن طريق لمفاضلة بين البدائل المختلفة، وكذلك تقييم أداء الوظائف المختلفة للمؤسسة.

15 د . كمال حسن جمعة الربيعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان - الاردن ، الطبعة الثالثة 2004 ، ص 17 .

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

**سادسا :** توفير المعلومات اللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية والتي تحتوي على معلومات يتوقع حصولها في المستقبل ونعتمد في ذلك على تحليل سلوك التكاليف تاريخيا مع وضع توقعات لما سيكون في المستقبل.

**سابعا :** توفير معلومات للقيام بعملية الرقابة عن عناصر التكاليف وترشيد استخدامها واستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة من اجل رفع الكفاءة الإنتاجية وتقليل التكاليف بما يؤدي إلى زيادة ربحية المؤسسة.

### الفرع الثاني : وظائف محاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف بعدة وظائف نذكر منها :<sup>20</sup>

**أولا :** **الوظيفية التسجيلية :** تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر تكاليف (موارد، أجور، مصروفات)

وذلك حسب الطريقة المعتمدة من قبل الوحدة الاقتصادية في عملية التسجيل سواء كان أساس دمج محاسبة التكاليف في السجلات المحاسبية ككل أو مسك سجلات مستقلة خاصة بمحاسبة التكاليف.

**ثانيا :** **الوظيفية التحليلية :** تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف ربط كل عنصر من العناصر بمركز التكلفة المستفيد منه بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

**ثالثا :** **الوظيفة الرقابية :** تحدد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة بما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا لكل عناصر التكاليف، وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة أو غير ملائمة وتبحث عن أسباب هذه الانحرافات وتحليلها ودراستها ثم رفع النتائج إلى الجهات المتخصصة للحد من الانحرافات.

**رابعا :** **الوظيفة الإخبارية :** ترتبط هذه الوظيفة بالوظيفة السابقة، فبعد اكتشاف الانحرافات ودراسة أسبابها ، تخبر الإدارة بهذه النتائج وذلك لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها.

**خامسا :** **الوظيفة التحفيزية :** تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع لأقسام المؤسسة من اجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ومن هنا سوف

16. د . إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان-الأردن ، الطبعة الاولى 2006 ، ص 24 - 25

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

تحتضن أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفاء واقتصادي هذا ما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها.

### المطلب الثالث : المناهج المختلفة لأنظمة حساب التكاليف :

نظم محاسبة التكاليف لا تخضع لقواعد ومعايير نظام "مبادئ المحاسبة العامة ونتيجة لذلك، هناك مجموعات متنوعة و واسعة من نظم محاسبة التكاليف في الشركات المختلفة، و في بعض الأحيان تختلف حتى في أقسام مختلفة من نفس الشركة أو المنظمة.

**أولاً : المعيار الموحد في محاسبة التكاليف:** في محاسبة التكاليف الحديثة، تطور استخدام مفهوم "التسجيل المؤرخ للتكاليف" ، بمعنى ربط التكلفة الثابتة بمعدل الزمن؛ بحصر مدى المواد المنتجة خلال فترة معينة من الزمن وتسجيل النتيجة على التكلفة الإجمالية للإنتاج، هذا يسمح بتسجيل التكلفة الكاملة للمنتجات التي لم يتم بيعها في الفترة التي أنتجت فيها، ليتم تسجيلها ضمن المخزون؛ باستخدام مجموعة متنوعة من أساليب محاسبية معقدة، وهو ما يتسق مع نظم مبادئ المحاسبة العامة GAAP، كما يمكن المديرين من تجاهل التكاليف الثابتة، و الاهتمام بالنتائج عن كل فترة بأسلوب "التكاليف القياسية" لأي منتج معين.

**ثانياً : نهج تضيق الإنفاق:** أي الميل إلى استبعاد أي تكاليف لا ينتج عنها عائد ربحي؛ مثل: استبدال العمالة البشرية بما يناظرها من أساليب الميكنة، و بالتالي خفض معدلات التكلفة الثابتة من أجور العمالة.

**ثالثاً : التكاليف على أساس النشاط:** منهجية في حساب التكاليف تعتمد على تحديد أنشطة المؤسسة بصفة عامة، ويعين تكلفة كل نشاط بالنسبة لجميع الموارد و المنتجات والخدمات، و وفقاً لمعدل الاستهلاك الفعلي لكل منها، هذا النموذج يساعد أكثر في تغطية التكاليف الغير المباشرة بتحميلها على التكاليف المباشرة .

**رابعاً : محاسبة استهلاك الموارد:** حسب تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 2009: " نهج متطور في المستويات العليا، من تقنيات متصلة من حساب التكاليف، يوفر القدرة على استخلاص التكاليف مباشرة من بيانات تشغيل الموارد ، حتى يتسنى عزل وقياس تكاليف القدرة غير المستخدمة " ، و على سبيل المثال: في نهج محاسبة استهلاك الموارد فتعتبر الموارد وتكاليف تشغيلها أقوى العناصر التأسيسية لوضع نماذج التكاليف الإدارية ودعم اتخاذ القرار، وذلك لأن التكاليف التي تتكبدها المنظمة وإيراداتها هو ما يشكل توظيف الموارد و السعات الإنتاجية .

**خامساً : محاسبة السعة الإنتاجية:** معدل إنتاج منتج أو خدمة بالنسبة لوحدة معينة من الزمن، و فكرة السعة الإنتاجية هي جزء من نظرية القيود في إدارة الأعمال؛ تُمثل بحلقات الاتصال في السلسلة كمناطق ضعف، و

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

بالتالي هذا النهج يحدد العوامل التي تحد من وصول المنظمة إلى هدفها ، ومن ثم يتم التركيز على التدابير البسيطة التي توجه مسار العمل في المجالات الرئيسية نحو تحقيق أهداف المنظمة؛ مثال: نهاية مرحلة التصنيع و بداية مرحلة التعبئة تعد نقطة حرجة في عملية الإنتاج ، و لكن لم تتم التعبئة في التوقيت المناسب و بالكفاءة المناسبة، ستنهار كل الخطوات الناجحة السابقة، و تعتبر التكلفة ضائعة ، والشركات ذات معدلات الإنتاجية العالية (المخرجات) تكون أكثر تنافسية عن الشركات ذات إنتاجية أقل لأنهم قادرون على إنتاج منتج معين أو خدمة أكثر كفاءة و اختزال نفقات التكلفة.

**سادسا: التكلفة الهامشية / تحليل التكاليف - حجم التعامل - الربحية:** طريقة محاسبة التكاليف المستخدمة في الاقتصاد الإداري، تستند على تحليل التكلفة وحجم الربح بتحديد نقطة التعادل حين تتساوى التكلفة مع الربح، و بُناءً عليه يتم تعديل كلٍّ من " التكلفة بالخفض أو زيادة حجم البضائع لتحقيق ربحية أفضل "، و يستخدم صناع القرار هذا النهج على المدى الزمني القصير لإصدار القرارات الاقتصادية.

### المطلب الرابع: نظم محاسبة التكاليف

تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيق هدفها الأساسي والذي هو قياس تكلفة الإنتاج عن طريق الاعتماد على أنظمة مختلفة، فتحدد النظام المستخدم في المؤسسة يتوقف على طبيعة العمليات الإنتاجية حيث تفرض هذه العمليات نوع النظام بما يتطابق مع سهولة احتساب التكاليف وتوفير المعلومات الملائمة.

### الفرع الأول: أساسيات تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف

توجد العديد من العوامل التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف ولعل أهمها: <sup>21</sup>

**أولاً:** الاهتمام بالتنظيم الداخلي لإدارة التكاليف مع تحديد اختصاصات كل فرد في تنفيذ النظام، بالإضافة إلى تدريب فريق العمل على جمع وإدخال وتشغيل البيانات وكذلك المخرجات.

**ثانياً:** توفير الأدوات المكتبية والنظم الحاسوبية التي تساعد الإدارة في عمليات ضبط وتحليل البيانات، وبالرغم من التكاليف العالية لتشغيل البيانات الكترونياً إلا أن مزاياه في تقديم المعلومات بسرعة وبدقة تغطي ذلك.

<sup>21</sup> د. احمد حلمي جمعه و اخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان - الاردن - ، الطبعة 1999 ، ص 12 - 13.



## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

**ثالثا:** تحديد الفترة التكاليفية ومراكز التكاليف ووحدات التكلفة حيث تتنوع هذه العناصر من مؤسسة إلى أخرى حسب طبيعة العمليات التي تقوم بها .

**رابعا:** أن يتصف النظام بالملائمة والوضوح والسهولة لضمان الفهم الكامل من جانب المستخدمين .

**خامسا:** أن يتصف النظام بالملائمة مع المستوى الإداري الذي يقدم له التقارير من حيث التفصيل والإجمال أو من حيث النظرة الشاملة.

**سادسا:** أن يتمتع النظام بالمرونة وسرعة الحركة والملائمة مع التطورات التي تقع .

**سابعا:** يجب مراعاة المنهج العلمي في جمع وتحليل وتفسير البيانات وتشغيلها وإعداد مخرجات النظام .

**ثامنا:** يجب تحقيق العلاقة بين العائد من النظام وتكاليف تشغيله ويتم ذلك من خلال توضيح اقتصادية النظام وذلك بتحديد تكلفة تصميم وتشغيل النظام والعائد من تطبيقه والمقارنة بينهما.

### الفرع الثاني: نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية هو نظام متخصص باحتساب تكاليف الأوامر الإنتاجية، ويتمثل في مجموعة الإجراءات والمستندات والسجلات في تجميع تكاليف كل أمر عمل على حده والتوصل إلى مجموع .

تكاليفه، بغرض تحديد سعر المنتج وتوفير المعلومات لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات بخصوص التعاقدات والالتزامات بالإضافة إلى التخطيط والرقابة، فهذا النظام يهدف بدرجة أولى إلى احتساب تكلفة إنتاج الطلبية الواحدة التي قد تتكون من وحدة واحدة أو عدة وحدات من المنتج، حيث يتقدم العميل إلى المؤسسة بالطلبية لتنفيذ ما يريد بالمواصفات والكميات التي يريدها حيث تترجم هذه الطلبية في المؤسسة إلى أمر عمل .

أمر العمل هو أمر أو تصريح بإنتاج منتج معين بمواصفات وبكمية محددة، يصدر هذا الأمر من قسم التخطيط ومراقبة الإنتاج إلى قسم الإنتاج، ويتم تحديد تاريخ البدء بالعملية الإنتاجية والوقت المقدر لانتهاء منها .

يستخدم نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية في المؤسسات الخدمية والصناعية والتجارية، فحسب الجدول التالي نقدم أمثلة لاستخدام نظام تكاليف الأوامر في هذه المؤسسات.

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

**الجدول رقم : 2 - 1 : مجالات استخدام نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية**

المؤسسات الخدمية	المؤسسات التجارية	المؤسسات الصناعية
مهمات التدقيق.	ارسال الطلبات الخاصة.	تجميع الطائرات .
مهام الشركات الاستشارية.	الترويج لمنتجات جديدة مخزنة .	انشاء المباني .
القضايا القانونية.		صناعة السيارات.

**المصدر: د . اسماعيل يحي التكريتي , محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار حامد للنشر والتوزيع ، عمان -**

**الاردن - ، الطبعة الاولى 2007 ، ص 24.**

يسعى نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية إلى تحقيق بعض **الأهداف**، نذكر منها<sup>22</sup> :

- مساعدة إدارة المؤسسة على تحديد نتيجة أعمال كل أمر من ربح أو خسارة .

- تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف من اجل تحقيقها .

- الاستخدام الأمثل وبشكل كفاء لكل عنصر من عناصر التكلفة عن طريق المقارنة بين التكاليف الفعلية لكل أمر مع التكاليف المحددة مقدما له.

- استخدام البيانات الخاصة بأوامر إنتاج سابقة في تسعير الأوامر الإنتاجية الجديدة .

كما يتميز نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية ببعض **الخصائص** نذكر منها<sup>23</sup> :

- أن يكون الإنتاج بطبيعته متنوع ذات مواصفات يطلبها الزبائن وكل أمر يختلف عن الأمر الآخر .

- إن كل أمر إنتاجي له شخصيته المستقلة عن غيرها وقائمة بذاتها ويمثل وحدة تكلفة .

- يتم الإنتاج بناء على طلبات محددة من قبل العملاء وليس بغرض تخزينها .

<sup>22</sup> د. عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ذكره ، ص 216

<sup>23</sup> د . اسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف من النظرية الى التطبيق ، مرجع سابق ذكره ، ص 169 - 170 .

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

- يمر الإنتاج على المراكز الإنتاجية تحدد المواصفات المطلوبة وحجم الطلبية .
- لا يرتبط تحديد التكلفة للأمر الإنتاجي بالفترة ولكن بالانتهاء من العمل .
- يتم وفق هذا النظام التوصل إلى تكلفة الأمر بعد تحميل نصيبه من التكاليف .

### الفرع الثالث: نظام تكاليف المراحل الإنتاجية

يستخدم نظام تكاليف المراحل الإنتاجية في المؤسسات الصناعية التي يتصف إنتاجها بالنمطية والاستمرار حيث أن الإنتاج يمر من مرحلة إنتاجية إلى أخرى، حيث تضاف عناصر التكاليف المختلفة في كل مرحلة وبعد إجراء عمليات التشغيل في المرحلة الأولى يصبح الإنتاج تام ويتحول إلى المرحلة الثانية وهكذا إلى أن يصل الإنتاج إلى المخازن إنتاجا تاما، فالخاصية الأساسية للإنتاج في ظل هذا النظام هي أن الإنتاج التام للمرحلة الأولى يعتبر مادة خام للمرحلة الثانية وتحول معه تكاليفه، فطبيعة هذا النظام لا تخضع لطلبات العملاء فالمؤسسة مختصة بإنتاج السلع وتخزينها ثم بيعها أي أن الإنتاج يسبق التسويق والتصدير .

تمثل تكلفة الوحدة من الإنتاج في نظام تكاليف المراحل الإنتاجية بتخصيص إجمالي التكاليف على وحدات متشابهة، ووفق هذا النظام يفترض أن كل وحدة منتجة تستلم نفس مستوى تكاليف المواد المباشرة والعمل المباشر والتكاليف الصناعية غير المباشرة وعليه فإنه يتم حساب متوسط تكاليف الإنتاج للوحدة الواحدة الذي يتمثل تقسيم إجمالي التكاليف على كمية الوحدات المنتجة.

فالمؤسسات التي تعتمد على نظام تكاليف المراحل الإنتاجية والتي يمر إنتاجها على عدة مراحل تختلف هذه المراحل من مؤسسة إلى أخرى باختلاف طبيعة الإنتاج.

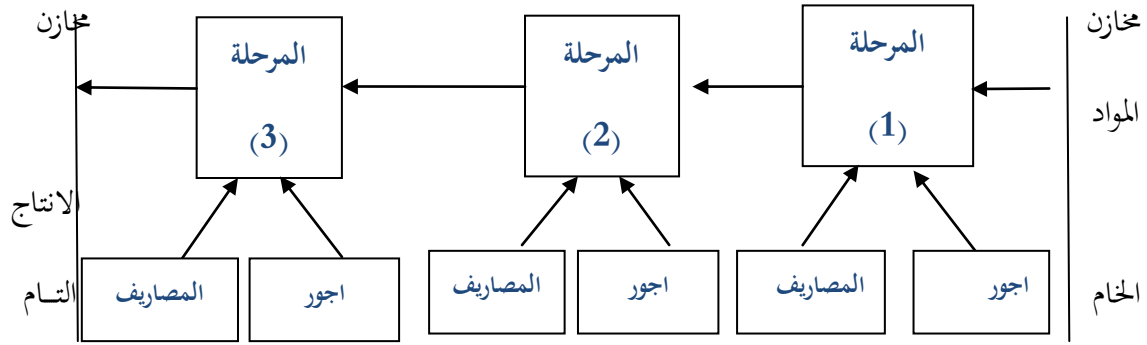
وبشكل عام فهناك ثلاثة أنواع للمراحل الإنتاجية تتمثل في ما يلي<sup>24</sup>:

**أولا: المراحل المتتالية:** طبيعة إنتاج المراحل المتتالية تتمثل في أن عملية الإنتاج تمر على مراحل متتابعة ومتتالية ومتسلسلة، أي أن الإنتاج يمر في المرحلة الأولى بعد أن ينتهي منها يمر على المرحلة الثانية وهكذا إلى أن يصبح إنتاجا تام الصنع، ثم ينقل إلى المخازن .ومن أمثلة ذلك نجد صناعة الغزل والنسيج، صناعة الورق، صناعة الاسمنت صناعات السيارات... الخ.

<sup>24</sup> د . اسماعيل يحيى الكريبي ، محاسبة التكاليف من النظرية الى التطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص 211- 213 .

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

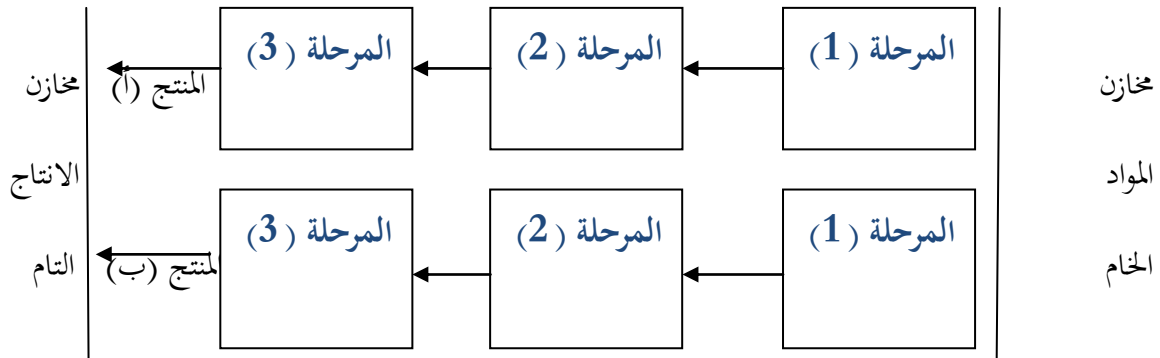
و الشكل رقم : 2 - 2 : يوضح أسلوب المراحل المتتالية .



**المصدر :** د. اسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف من النظرية الى التطبيق ، دار حامد للنشر ، الطبعة الاولى 2006 ، عمان - الاردن - ، ص 213 .

**ثانيا : المراحل المتوازنة:** يكون هذا النوع من المراحل في المؤسسات التي تقوم بإنتاج أكثر من منتج في نفس الوقت، وكل منتج يستقل في مراحلته المخصصة حيث يمر كل منتج أو مجموعة منتجات على عدد معين من المراحل، بينما يمر منتج أو مجموعة منتجات بعدد آخر من المراحل، بشرط أن تتم هذه العملية في نفس الوقت، كان يمر المنتج ( أ ) على المراحل ( 1.2.3 ) و المنتج ( ب ) يمر على المراحل ( 4.5.6 ) يعتبر هذا المنتج شائع في المنتجات الغذائية .

و الشكل رقم : 2 - 3 يوضح أسلوب المراحل المتوازنة .

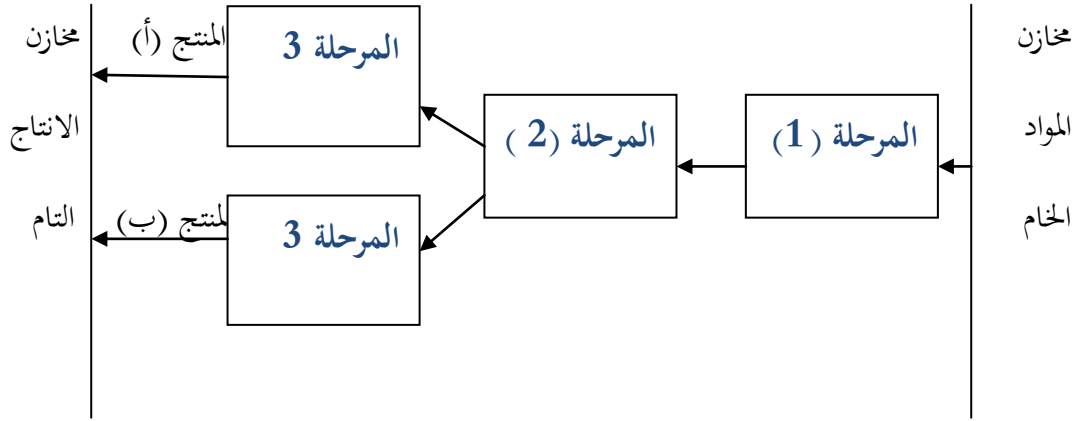


**المصدر :** د. اسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف من النظرية الى التطبيق ، دار حامد للنشر ، الطبعة الاولى 2006 ، عمان - الاردن - ، ص 213 .

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

**ثالثا : المراحل المتداخلة:** نجدها في المؤسسات التي يشترك إنتاجها بأكثر من مرحلة ومن ثم يصل إلى نقطة أين ينفصل كل منتج عن الآخر ويذهب كل منها إلى مراحلها الخاصة به ومن أمثلة ذلك نجد الصناعات التقليدية والصناعات الكيماوية... الخ.

### و الشكل رقم : 2 - 4 يوضح أسلوب المراحل المتداخلة



**المصدر :** د. اسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف من النظرية الى التطبيق ، دار حامد للنشر ، الطبعة الاولى 2006 ، عمان - الاردن - ، ص 214 .

يتميز نظام تكاليف المراحل الانتاجية ببعض **الخصائص** نذكر من بينها:<sup>25</sup>

- يتم تجميع التكاليف و تبويبها حسب المراحل الانتاجية و مراكز التكلفة، ولكل مرحلة حساب خاص بها .
- تستخدم الوحدات المعادلة للتعبير عن الوحدات تحت التشغيل بصيغة وحدات تامة الصنع في نهاية الفترة .
- تحدد التلفة الوحدة المنتجة لكل مرحلة او مراكز تكلفة في نهاية كل فترة .
- تحسب تكلفة الوحدة في كل مرحلة انتاجية ب : مجموع تكاليف المرحلة / عدد الوحدات المنتجة في المرحلة .
- تحول الوحدات التامة و تكاليفها الى المرحلة التالية ثم الى المخازن .
- يتم احتساب مجموع التكاليف المرحلة و تكلفة الوحدات المنتجة و تحليلها دوريا باستخدام تقرير تكلفة الانتاج للمرحلة .

<sup>25</sup> . د . كمال حسن جمعة الربيعي و اخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، مرجع سبق ذكره ، ص 334

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

### المبحث الثالث : مداخل تخفيض التكاليف

لقد تعددت الطرق و الأساليب الحديثة للتكاليف و ادارتها في تخفيض التكاليف من بينها " التكلفة المستهدفة ، الصيانة ، التكاليف على اساس الانشطة ، " يلاضافة الى ان تتمتع منتجاتها بجودة شاملة لذا يجب على جميع المؤسسات الصناعية التي هدف الربح ان تتبنا احداها من اجل تحقيق اهدافها المرجوة و تصدر المقدمة و تضمن البقاء .

### المطلب الأول : دور الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية و تخفيض التكاليف

إن أسلوب الجودة الشاملة لديه القدرة على تحقيق ميزة تنافسية تتمثل بجودة العمليات و الأنشطة أساسا للحصول على منتجات ذات جودة عالية كما لها دور في تخفيض التكاليف بعبارة هدف من الاهداف الرئيسية لديها .

### الفرع الأول : مفاهيم حول الجودة الشاملة و خصائصها و مبادئها وأهدافها

يعد مفهوم إدارة الجودة الشاملة من المفاهيم الادارية الحديثة التي تقوم على مجموعة من الافكار و المبادئ و كذلك الخصائص التي تتمتع بها ، مما يشجع اي مؤسسة بأن تتبناها من أجل تحقيق أفضل أداء ممكن حيث يرمز لها ب TQM .

### أولا : تعريف الجودة الشاملة

تعريف الجودة الشاملة حسب مقياس الايزو ISO " حالة خدمة أو سلعة موجهة لتلبية حاجيات المستعملين " <sup>26</sup> وتعرف الجودة حسب مضمون المواصفات القياسية ISO9000 لعام 2000 كما يلي " مجموعة الصفات المميزة للمنتج ( أو النشاط أو العملية او المؤسسة أو العملية أو مؤسسة أو شخص ) التي تجعله ملبيا للحاجيات المعلنة و المتوقعة أو قادرا على تلبيةها " .

يمكن تفكيك كل مصطلحات إدارة الجودة الشاملة من أجل التعرف على معناها <sup>27</sup>

( أ ) الإدارة : إنها نظام للتخطيط ،التنظيم ، التوجيه و الرقابة .

( ب ) الجودة : تعني الوفاء لمتطلبات المستفيد .

<sup>26</sup> Aline courtois. Gestion de production . les éditoins d'organisatoins . 11eme tirage . paris .2001 . p 139

<sup>27</sup> د . احمد ماهر ، تطور المنظمات ، دار الجامعة ، الاسكندرية ، 2007 ، ص 580

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

**ج) الشاملة :** تمثل أي شيء كالعلاقات و الادوات و المستويات الادارية في كافة الاوقات .

" النظام الاداري استراتيجي متكامل يساعد على تحقيق حالة من الرضا لدى العميل و يتضمن هذا النظام المديرين و أصحاب الأعمال ، يستخدم طرق كمية لإحداث التطوير مستمر عمليات المنظمة " .

يعرفها **جابلون سكي** بأنها " عبارة عن شكل تعاوني في اداء الاعمال يعتمد على القدرات المشتركة لكل من الادارة و العاملين بهدف التحسين المستمر في الجودة و الانتاجية و ذلك من خلال فرق العمل " .

- ومن خلال هذه التعاريف سنستخلص ان إدارة الجودة الشاملة للنظام الاداري يضمن الالتزام بالتحسين المستمر لأي شيء يتم داخل المنظمة .

**ثانيا : مبادئ الجودة الشاملة :** أن من مبادئ الجودة الشاملة مايلي :

أ ) الالتزام المستمر من الإدارة بالجودة .

ب ) التركيز على حاجات و توقعات الزبائن و إتخاذها هدفا أساسيا .

ج ) منع أخطاء قبل و قوعها بدلا من إكتشافها بعد و قوعها ثم علاجها متأخرا .

د ) المسؤولية عن الجودة في المنشأة هي مسؤولية شاملة بمعنى أنها مسؤولية كل فرد في المنشأة بغض النظر عن مستواه الوظيفي و طبيعة عمله .

هـ ) ضرورة قياس عائد الجودة و تكلفتها فلا بد أن تكون لجودة المنظمة الإدارية مردود يقاس و يتطور بناء على القياس .

و ) التطوير المستمر هو روح الاعمال و أساس تقدمها .

ز ) الأسباب الجدرية هي ما يجب البحث عنه في كل مشكلة و علاجها و ليست الأسباب المباشرة أو السطحية

ح ) إستعمال التقنيات الإحصائية في القياس و التطوير .

ط ) المورد يعد شريكا في الجودة لدى يجب عدة جزء من فريق العمل .

ي ) يجب على المؤسسة مقارنة أدائها في مجالات المتقدمة من أجل الإستفادة من نقاط القوة .

**ثالثا : أهداف إدارة الجودة الشاملة و فوائدها**

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

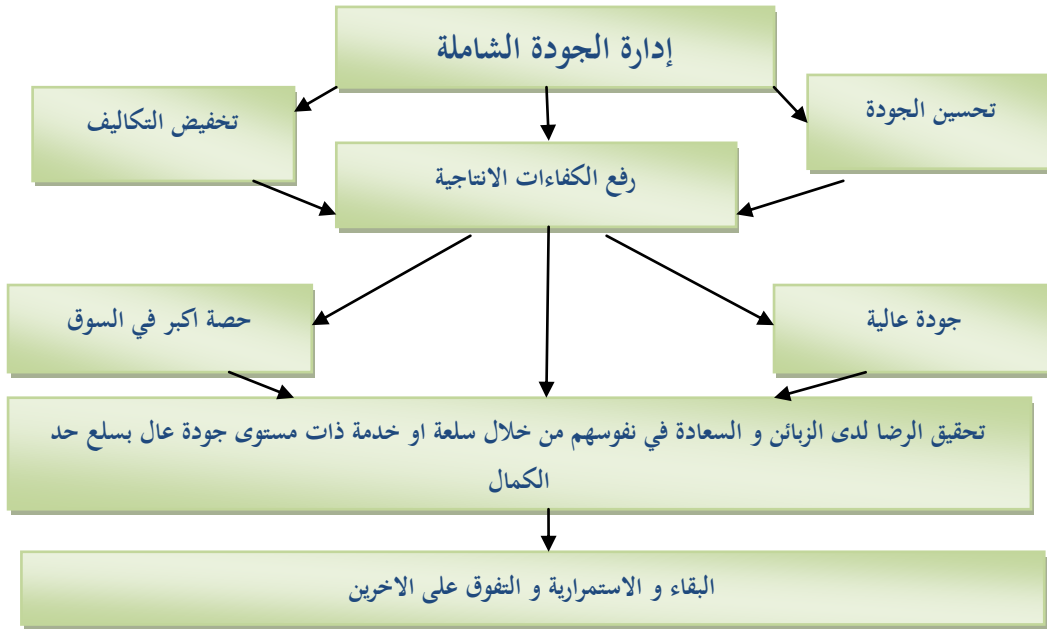
تسعى المنظمة من خلال تبني إدارة الجودة الشاملة لتقديم سلع ذات جودة عالية بأقل سعر ممكن للفوز بأسواق جديدة ، و يعد الهدف الأساسي من تطبيق برنامج إدارة الجودة الشاملة في الشركات هو " تطوير الجودة للمنتجات و الخدمات مع إحراز تخفيض في التكاليف و الاقلال من الوقت و الجهد الضائع لتحسين الخدمة المقدمة للعملاء و كسب رضاهم " و هذا الهدف الرئيسي للجودة يشمل ثلاث فوائد رئيسية مهمة و هي :

**أ ) خفض التكاليف :** إن الجودة تتطلب عمل الاشياء الصحيحة بالطريقة الصحيحة من أول مرة و هذا يعني تقليل الاشياء التالفة أو إعادة إنجازها و بالتالي تقليل التكاليف .

**ب ) تقليل الوقت اللازم لإنجاز المهمات للعمل :** الاجراءات التي وضعتها المؤسسة لإنجاز الخدمة للعميل ركزت على تحقيق الاهداف و مراقبتها و بالتالي هذه الاجراءات طويلة و جامدة في جل الاحيان مما ياثّر على العميل .

**ج ) تحقيق الجودة :** بتطوير المنتجات و الخدمات حسب رغبة العملاء ، إن عدم الاهتمام بالجودة يؤدي لزيادة الوقت لأداء و إنجاز المهام وزيادة أعمال المراقبة و بالتالي زيادة شكوى المستفيدين من الخدمات .

### و الشكل رقم: 2-5 يوضح أهداف الجودة الشاملة



**المصدر :** د. عقلي ، عمر وصفي مدخل الى المنهجية المتكاملة لادارة الجودة الشاملة ، دار وائل للنشر ، عمان - الاردن - ، الطبعة الاولى 2001 ، ص 40 .



## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

### الفرع الثاني : متطلبات التطبيق الجودة الشاملة ، مزايا ومعوقاتها

ان لتطبيق مفهوم ادارة الجودة الشاملة في المؤسسة يستلزم بعض المتطلبات التي تسبق البدء بتطبيق هذا البرنامج بالاضافة الى ان للجودة الشاملة بعض المزايا تتمتع بها وكذلك لها معوقات تآثر عليها .

**أولاً : المتطلبات الرئيسية للتطبيق :** ان تفهم المنظمات لمبادئ الجودة الشاملة و يتطلب تهيئة مستلزمات ضرورة لتحقيق و تطبيق النجاح و التفاعل لهذه الفلسفة في المنظمات الهادفة الى الارتقاء بجودة منتوجاتها و عملها و احراز رضا الزبون الاساس الذي انشأت من اجله المنظمات و يكمن إجمال **أهم متطلبات** تطبيق إدارة الجودة الشاملة كالتالي : أ ) اعادة تشكيل ثقافة المؤسسة .

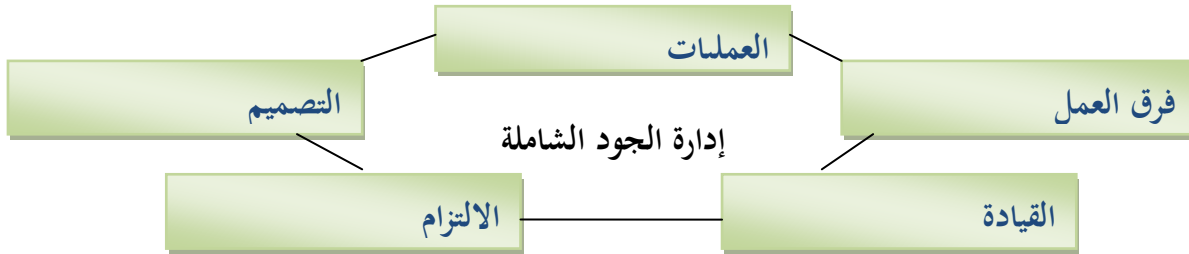
ب ) الترويج و تسويق البرنامج .

ج ) التعليم و التدريب و الاستعانة بالاستشاريين

د ) تشكيل فرق العمل والتشجيع و التحفيز

هـ ) الاشراف و المتابعة و إستراتيجية التطبيق

### الشكل رقم : 2 - 6 يوضح العلاقة بين متطلبات ادارة الجودة الشاملة



**المصدر : د . محمد عبد الوهاب العزاوي ، ادارة الجودة الشاملة ، ادارة دار اليازوري العملية للنشر و**

**التوزيع ، عمان ، الطبعة العربية ، 2005 ، ص 63 - 64**

**ثانياً : مزايا و معوقات تطبيق الجودة الشاملة<sup>28</sup>**

أ ) **مزايا الجودة الشاملة :** حققت ادارة الجودة الشاملة للمنظمات الحديثة مزايا متعددة يمكن إجمالها بما يلي :

<sup>28</sup> . د محمد عبد الوهاب العزاوي ، ادارة الجودة الشاملة ، مرجع سابق ذكره ، ص 68 - 69

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

- تعزيز الموقع التنافسي لهذه المنظمات طالما يجري التركيز من خلاله ادارة الجودة الشاملة على تقديم السلعة / الخدمة ذات الجودة العالية للزبون و بالتالي زيادة الانتاج باقل التكاليف .
- يمثل تطبيقها سلسلة من الفعاليات المتتالية التي تتيح للمنظمة انجاز اهدافها المتمثلة في تحقيق النمو و زيادة الارباح و الاستثمار الامثل لمواردها البشرية .
- تمثل احد اهم التحديات التنظيمية الكبيرة التي تستلزم تعبئة جهود الجميع ، وذلك يتم من خلال التركيز على الزبون ، فهي نقطة بداية موفقة في هذا المجال ، من خلال الافراد التنظيم حيث المناخ التنظيمي الملائم الذي يمثّل احدهم مستلزمات النجاح التطبيق لهذه الفلسفة
- التركيز المستمر على تحسين العملة : فالتركيز على المخرجات او النتائج تعد المسالة في غاية الاهمية .
- الزيادة الكفاءة من خلال التقليل الضياع في المخزون ، و تقليل الاخطاء بالعمليات التشغيلية و تقليل المشاكل المتعلقة بالزبائن .
- زيادة الحصة السوقية

### ب) الصعوبات التي تواجه الجودة الشاملة :

- ان هذه الفلسفة لا تخلوا من الصعوبات عن تطبيقها ومن بين هذه المعوقات تعود الى الاتي :
- جعل تطبيق الجودة الشاملة علاج شافي لجميع المشاكل المنظمة .
  - عجز الادارة العليا عن توقيع التزامها بادارة الجودة الشاملة .
  - عجز الادارة الوسطى عن تفهم الادوار الجديدة لنمط قيادة الجودة الشاملة و شعورهم مهدد بان فلسفة الجودة الشاملة ستفقدهم العاملين قوتهم في انجاز العمل .
  - التركيز العالي على الفعاليات الداخلية للجودة و الاهتمام بها لأنها مهمة في أداء الرئيس للجودة و إعطائها من حاجات الزبائن خارجين و رغباتهم .
  - تشكيل فرق عمل كثير ، و عدم توفير مواد و الإدارة المطلوبة بما يكفل نجاحها .
  - يبنى برامج ممتازة للجودة دون إجراء تعديلات عليها بما ينسجم مع خصائص المنظمة .
  - ضعف الربط بين أهداف الجودة و العوائد المالية .

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

### الفرع الثالث : العناصر الأساسية ، وإستراتيجية الجودة الشاملة

ان في هذا المطلب جميع العناصر الأساسية لتحقيق الجودة الشاملة بالإضافة الى الإستراتيجية المتبعة من طرفها و ايضا جميع الطرق التي تحدد الجودة الشاملة ، و بهذا نقسم المطلب الى فرعين ، فالأول فيه العناصر الأساسية لها و الفرع الثاني الإستراتيجية المنتهجة من طرفها .

### أولا : العناصر الأساسية في إدارة الجودة الشاملة

شهدت العقود الأخيرة تطورات عديدة في مجال الجودة و اتسعت لتشمل إبعاد و مجالات جديدة تجاوزت فكرة المنتج او الخدمة ، لتشمل المنظمة بجميع مفرداتها و أنشطتها ، و منه العناصر الأساسية لها على النحو التالي :

أ ( **التركيز على المستهلك** ) : و المستهلك نوعان : النوع الخارجي و هو الذي يشتري منتجات الشركة ، و المستهلك الداخلي الذي يأخذ خدمات من اقسام اخرى في المنظمة .

ب ( **التحسين المتواصل للجودة** ) : الالتزام بالتطوير المستمر للجودة و عدم الاقتناع بالوضع الراهن .

ج ( **تحسين وتطوير كل شيء** ) : كل أنشطة ووظائف المنظمة تخضع للتحسين المتواصل ، و لا يقتصر الامر على جودة السلعة او الخدمة فقط .

د ( **المقاييس الدقيقة و التغذية العكسية** ) : ايجاد المقاييس الدقيقة و استخدام الاساليب الاحصائية لقياس مختلف العمليات في المنظمة ، و العمل على مقارنتها مع المعايير او لتحديد المشاكل و تتبعها على استبعاد اسبابها

هـ ( **الدعم و التشجيع العاملين على تكوين فرق العمل** ) : كما يشمل التحسين المتواصل للافراد ايضا ، و العمل على استخدام فرق العمل لتحقيق عمليات التحسين المتواصل كوسيلة لعدم اسناد و التعزيز لعمليات التعارف على المشاكل و اسباب المعالجة .

### ثانيا : إستراتيجية الجودة الشاملة

تعتبر الجودة متغير إستراتيجي بالنسبة للمؤسسة و لتحقيقه على المؤسسة لا تعبر عنه فقط و لكن يجب ان تكون هناك إرادة تظهر من خلال اختياراتها فيها يخص الأفراد ، التجهيزات ، التكوين ... الخ إذ لا توجد هناك معركة رابحة بدون إستراتيجية محددة و واضحة مفهومة من طرف الجميع و يتطلب ذلك :

أ ( تركيز مواردها على مجموعة من الخصائص او المكونات المتجانسة للجودة بغرض :

- الحصول على حصة سوقية معتبرة

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

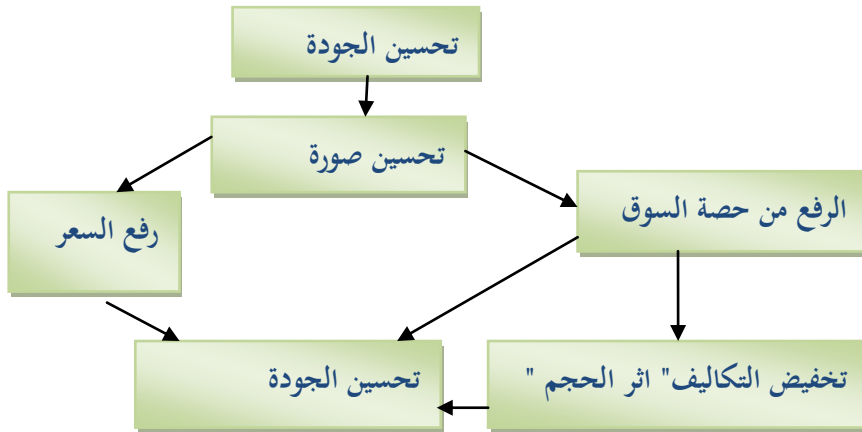
- تحقق وضع مختلف عن بقية المنافسين باختيار خصائص مختلفة

ب) توفير الموارد اللازمة للوصول الى تحقيق الامتياز بالنسبة للمكونات المختارة التي تركز عليها استراتيجية المؤسسة .

إن الجودة هي المحدد الأساسي للقدرة التنافسية للمؤسسات كما أنها **تلعب دورا مهما في نجاح إستراتيجية التفوق بالتكاليف** و يظهر ذلك من خلال التحليل التالي :

- **الجودة وحصّة السوق** : إن امتلاك حصّة في السوق يرتبط بتحقيق مستوى معين من الجودة ، فتحسين جودة المنتجات و الخدمات يسمح ببيعها بسعر مرتفع و برفع حصّة المؤسسة في السوق و هو ما يعني الرفع من قيمة الأرباح .

و الشكل رقم: 2 - 7 يوضح علاقة الجودة بالسوق و الربح

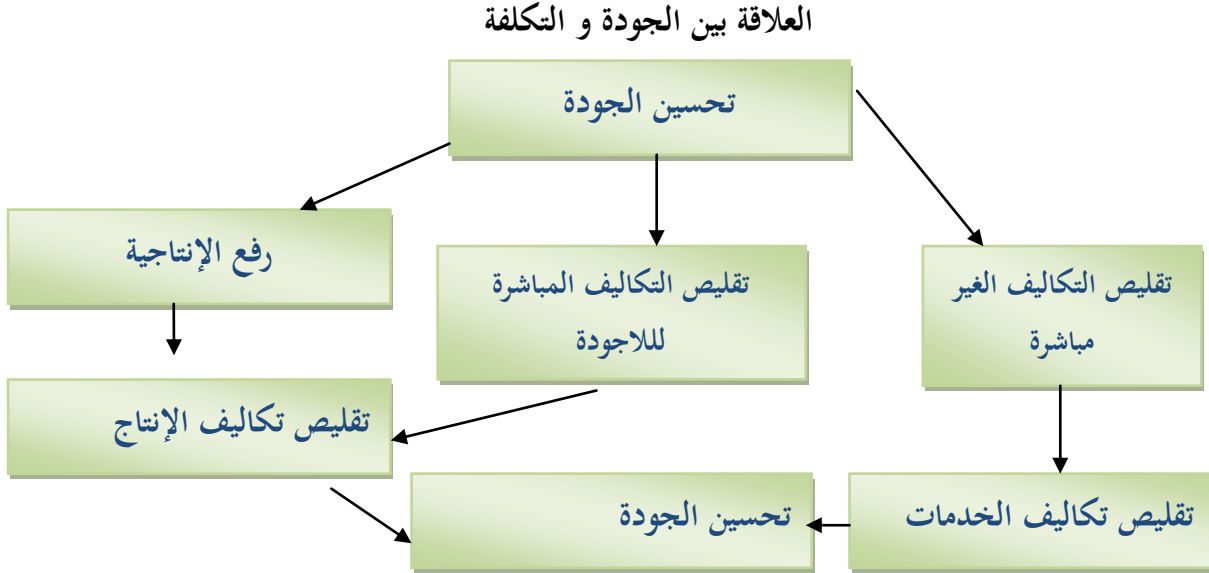


**SOURCE:** ALAIN COURTOIS , GESTION DE PRODUCTION , OP CIT , P 351

الجودة و التكلفة العلاقة بينهما لم يعد لها ذلك المعنى القديم الذي ينص على ان الحصول على جودة عالية يتطلب تكاليف مرتفعة او ما يعرف من خلال ان الجودة تكلف غالبا ، و لكن المفهوم الجديد لهذه العلاقة و الذي كرسه اليابانيون ينص على انه " ليست الجودة التي تكلف كثيرا و لكن الذي يكلف كثيرا من الالجودة " و الالجودة تاتر على تكاليف " التفتيش ، المراقبة ... الخ " و تكاليف تمثل من 3% الى 8% من رقم الأعمال

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

و الشكل رقم: 2-8 يوضح العلاقة بين الجودة و التكلفة



SOURCE :ALAIN COURTOIS , GESTION DE PRODUCTION , OP CIT , P 352

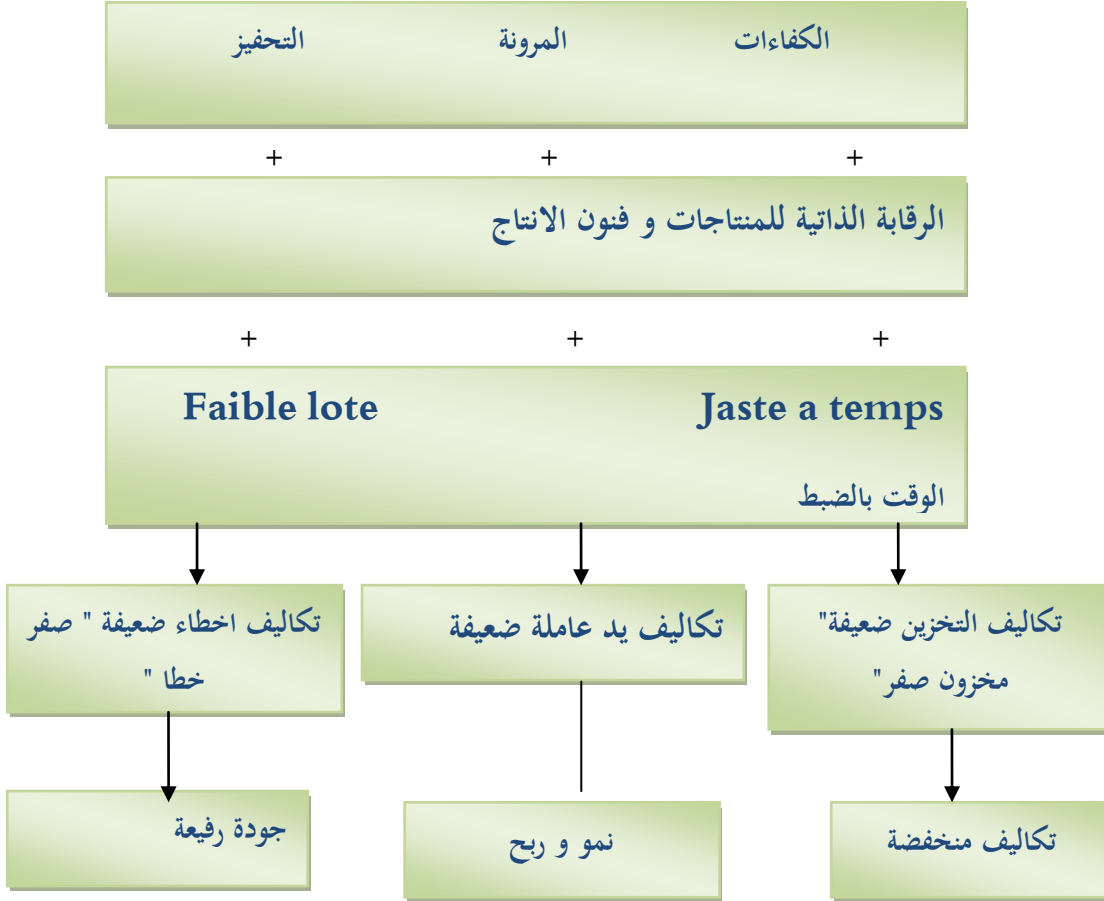
هذه التكاليف مصدرها التحديد السيء لمواصفات المنتج ، تكاليف التخزين للمخروجات الغير متأكد من جودتها ، التكاليف الادارية ، خسائر الفرص المتاحة ، ضعف ولاء الزبون للمنتج ... الخ .

**-الجودة و الربح :** ان ما يترتب على حصة السوق و التكاليف يعد اثره المباشر من خلال الرفع من مردودية نشاطات المؤسسة فاعلاقة بين الجودة و مردودية رؤوس الاموال علاقة وثيقة .

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

و الشكل رقم: 2-9 يوضح العلاقة بين الجودة و الربح

علاقة الجودة الشاملة و النجاح : نموذج Humanware



**SOURCE** :ALAIN COURTOIS , GESTION DE PROUDUCTION , OP CIT , P 353

### الفرع الرابع : التكامل بين إدارة الجودة الشاملة و أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف

تمتاز البيئة المعاصرة بتحديد عوامل النجاح الرئيسة والمتمثلة ( بالكلفة، والجودة، والوقت، والإبتكار) والتي تحدد المنشآت المتميزة في مثل هذه البيئة وتلك التي تستطيع إدارة هذه العوامل والتميّز بها من أجل ضمان النجاح والبقاء. وقد لا يكون هذا النجاح كافياً في مواجهة التغيير المتسارع والتعقيد دون التوجه نحو التكامل بين أطراف البيئة المتمثلة ( بالجهاز والمنظمة والمستهلك ) وفي ضوء تقدم تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وفي ضوء تلك النظرة الشمولية يجب أن تظهر بوادر التغيير في النظم الإدارية ولاسيما النظم المحاسبية.

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

إن الجودة والتكاليف عنصرين نجاح حاسمين في حياة المنشآت وأن محاولة تكامل أنظمة الجودة والكلف تمثل محاولة رئيسة لبقاء المنشأة في دنيا الأعمال، فرفع مستوى الجودة للعمليات والمنتجات يصاحبه خفض التكاليف من خلال إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج في حالة تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، إذ أن عملية خفض الكلف تعد من أهم الأولويات التي تشغل الإدارة الحديثة في الآونة الأخيرة لما توفره من مساعدة الإدارة في تطبيق السياسات الإدارية المختلفة كسياسة الدخول في المنافسات مع الشركات الأخرى، ولا تتم عملية تخفيض الكلف بشكل فعال إلا إذا أدركت الشركات أساس كلفها، ومن خلال الأساليب التجميعية التي تتصف بها الأنظمة التقليدية في إحتساب كلفة المنتج لا تتحقق الفرص الممكنة لتخفيض كلف المنتج بسبب عدم توفيرها للمعلومات عن الأنشطة المكونة للمنتجات و كلفها، وإن توفير مثل هذه المعلومات تمكن من تخفيض كلف المنتجات وذلك من خلال إلغاء الأنشطة ذات الكلف العالية والتي لا تضيف قيمة للمنتجات ، ومن ثم زيادة الأرباح، فضلاً عن إن كلف الجودة يفترض بها الإنخفاض كلما حققت المنشأة مستويات جودة عالية وأن محاولة السيطرة على خفض الكلف يصاحبها حتماً إرتفاع في الجودة ومن ثم رضا المستهلك، الذي يؤدي إلى إرتفاع حجم المبيعات ومن ثم زيادة أرباح المنشأة ، وفي ضوء ذلك يتم التركيز على أسلوب الكلف على أساس الأنشطة (ABC) في إطار إمكانية الأسلوب في التحديد المناسب للكلف ومساهمته في تخفيضها أساساً لدعم نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM) في محاولة تحسين جودة العمليات والمنتجات على حدٍ سواء بالإعتماد تقنيات متعددة ودور أسلوب (ABC) على في نجاح الجودة ومن ثم إكتساب المنشأة ميزة تنافسية مهمة.

وإن حصيلة تفاعل كل من (ABC) و (TQM) يخدم وبشكل أساس في تحقيق الوظائف الاتية :

**أولاً : تحديد رضا المستهلك :** إن البيانات غير المالية عن رضا المستهلك وما يمكن أن توفر إدارة الجودة الشاملة في هذا المجال من تنبؤات حول رضا المستهلك ، كذلك المقاييس المالية التي يوفرها ABC حول كلف الفشل و بالتحديد الفشل الخارجي و مستوى كلف المنتج و الأسعار المرافقة لها التي تعكس حتما رضا المستهلك ومن ثم مدى فاعلية نظام الجودة من وجهة نظر المستهلك .

**ثانياً : تحديد تكاليف الجودة :** توضح مدى تأثير الكلفة في نظام الجودة و بالعكس ، حيث إن الإهتمام المتبادل حول دائرة العمل و التوافق في الاهداف يمكن أن يولد بيانات تخدم في تحديد تكاليف الجودة و في الوقت نفسه قدرة نظام الجودة في تحسين العمليات و تخفيض التكاليف و رضا المستهلك بشكل أحر .

**ثالثاً : تحديد مستوى الجودة :** إن بيانات الكلفة تخدم في تحديد مستوى الجودة المطلوب ، كذلك في تقويم المستوى الحالي و إجراءات التحسينات اللازمة لأداء الجودة كذلك فإن TQM يؤدي دوراً أساسياً كأداة مستهدفة لمستوى الجودة المطلوب من المنشأة ومن ثم مستوى الكلفة اللازمة لذلك المستوى.

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

**رابعا : تحديد الإنسجام بينهما ( ABC ) و ( TQM ) :** إن كلاهما له القدرة في تحديد مدى فاعلية كل منهما في أداء المنشأة مدى الإنسجام فيما بينهما بين أساليب و تقنيات المنشأة ومن ثم مستوى الكلفة اللازمة لذلك المستوى .

**و الشكل رقم : 2 - 10 يوضح أهمية إدارة الجودة الشاملة في تخفيض التكاليف**



**المصدر : د . على سلمى ، السياسات الإدارية في عصر المعلومات ، دار غريب ، القاهرة ، 1995 ، ص 299 .**

### المطلب الثاني : التكلفة المستهدفة و دورها في تخفيض التكاليف

مع زيادة حدة المنافسة والتطورات الهائلة في التكنولوجيا كان لابد من تحقيق مزايا تنافسية للمنشآت مما جعلها تركز على التكلفة ، من خلال تخفيض التكاليف مما زاد من أهمية أكثر من أداة من أدوات التكلفة وكان من أدوات إدارة التكلفة مدخل التكلفة المستهدفة ، و التكلفة المستهدفة عبارة عن تقنية موجهة نحو العميل ، إستعملت بشكل واسع في اليابان وتبنتها مؤخرا مؤسسات في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية .

### الفرع الأول: تعريف التكلفة المستهدفة

التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة تهدف الى تخفيض تكلفة المنتج اثناء مرحلة للتخطيط و التطوير و التصميم من مراحل دورة حياة المنتج ، ومن ثم فإن هذه الأداة تركز جهود خفض التكلفة عند مراحل التصميم لسرعة و كبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها ، و تهدف إلى تخفيض دورة حياة المنتج الجديد مع الحفاظ على مستوى الجودة ، القدرات الوظيفية ، درجة الثقة المستهدفة و إحتياجات



## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

المستهلك الأخرى عن طريق فحص الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة ، وبذلك تعتبر التكلفة المستهدفة جزء من نظم الإدارة الإستراتيجية الشاملة للربحية ، ويمكن النظر إلى التكلفة المستهدفة من خلال منظورين :

### أولا : التكلفة التي تحدث بواسطة المنتج و تشمل :

- تكلفة مستهدفة للتخطيط .
- تكلفة مستهدفة للتصميم .
- تكلفة مستهدفة للإنتاج .
- تكلفة مستهدفة للبيع .

### ثانيا : التكلفة التي تحدث بواسطة المستهلك و تشمل :

- تكلفة مستهدفة للتشغيل .
- تكلفة مستهدفة للصيانة .
- تكلفة مستهدفة للتخلص من المنتج .

حيث تتطلب المرحلة الأولى لهذه التقنية دراسة السوق لأجل تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج وذلك بناء على خصائصه و الوظائف التي يرغب العملاء في أن يؤديها هذا المنتج وكذلك أسعار المنتجات المنافسة . بعدها يتم تحديد هامش الربح المستهدف على أساس الإستراتيجية العامة للمؤسسة وذلك بتقسيم الهامش المستهدف الإجمالي على محفظة المنتجات المختلفة للمؤسسة.

وعند طرح هامش الربح من السعر المستهدف يتم الحصول على التكلفة المستهدفة والتي تتم مقارنتها بالتكلفة المقدرة حاليا للمنتج و إذا كانت هذه الأخيرة أكبر من التكلفة المستهدفة تبذل مجهودات كبيرة لإمتصاص الفرق الموجود بينهما وجعل التكلفة المقدرة مساوية للمستهدفة .

أي أن إشكالية التكلفة المستهدفة تتلخص في امتصاص الفارق بين التكلفة المقدرة التي يتم تقديرها على أساس إمكانيات المؤسسة ومؤهلاتها التكنولوجية الحالية والتكلفة المستهدفة التي تتحدد بناء على إعتبرات السوق والإستراتيجية فالتكلفة المستهدفة إذا تمثلت في تحديد وتقدير حاجة التطوير انطلاقا من السوق ثم العمل على إشباع هذه الحاجة ، أي عبارة عن تسيير للتغيير فهي تنظم تسيير الحاضر انطلاقا من التبصر بالمستقبل وهذا

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

يفسر تعارض هذه التقنية مع تقنيات التكلفة المعيارية التي تعتبر أدلة تسيير موجهة نحو الاستقرار (المراقبة من خلال المقارنة بمعيار محدد مسبقاً): تسيير الحاضر بناء على مرجع تم إعداده في الماضي .

### الفرع الثاني : أهداف إستخدام التكلفة المستهدفة و مبادئها

**أولاً : أهداف إستخدامها :** يتركز الهدف الرئيسي لمدخل التكلفة في **تخفيض التكاليف** قبل حدوثها إثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها مما يزيد أهميتها في دورة حياة المنتج .

و هناك أهداف أخرى تتحقق من إستخدام مدخل التكلفة المستهدفة :

أ) إدارة التشكيلة المنتجات ، إدارة تكلفة المنتجات المستقبلية و إدارة تكلفة المنتجات الحالية .

ب) التأكد على جودة و تقديم منتوجات جديدة في وقت مناسب للسوق و تطوير المنتج لجذب المستهلكين .

**ثانياً : مبادئها :** إن للتكلفة المستهدفة ستة مبادئ من بينها

المبدأ الأول : السعر يحدد التكلفة .

المبدأ الثاني : التركيز على العملاء .

المبدأ الثالث : التركيز على التصميم .

المبدأ الرابع : إستخدام فرق العمل .

المبدأ الخامس : الإعتماد على دورة الحياة .

المبدأ السادس : الإستناد الى مفهوم سلسلة القيمة .

### الفرع الثالث : طرق تحديد التكاليف المستهدفة وكيفية تطبيق هذا النظام

**أولاً : طرق تحديد التكاليف المستهدفة :** لقد تعدد الطرق و يمكن حصرها في مايلي :

أ) **طريقة الخصم أو الإرجاع:** تعتمد هذه طريقة على أسعار منتجات المنافسين حيث تبدأ عملية الإرجاع من أسعار السوق وصولاً إلى التكلفة المستهدفة .

**التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف**

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

و نحسب بالمعادلة الآتية : **سعر البيع - ( سعر البيع × مجمل الربح / المبيعات ) .**

**ب ( طريقة الاضافية :** تعتمد على المستوى الحالي للتكنولوجيا و السياسات التاريخية عن التكاليف الخاصة بالمنشأة و الموردن المتعاملين معها ، و يجب ان تاخذ بعين الاعتبار التخفيضات المحتملة في التكلفة و تعتمد على ثلاث اساليب لتحديد التكلفة المستهدفة و هي :

**- الأسلوب الاول :** يعتمد على المنتجات المشابهة :

1- تعديل التكلفة المستهدفة الفعلية للمنتجات المشابهة بحيث تستبعد التكاليف الغير العادية و اخذ بعين الاعتبار بعض عوامل مثل حجم الانتاج .

2- تعديل التكاليف الفعلية لمجموعات انتاجية او خطوات الانتاج و ذلك و صولا الى التكلفة المستهدفة .

3- يتم تحديد التكلفة المستهدفة بحيث تكون دافعا الى تحسين الاداء .

**- الأسلوب الثاني :** يعتمد على الخصائص لتصميم المنتج ، يتم تحديد ما اهم خصائص التصميم و تستعمل أساليب إحصائية **مثل :** تحليل الانحدار ، التحليل العمالي ، البيانات الماضية للمنتجات المشابهة .

**- الأسلوب الثالث :** يعتمد على الافكار الفنية الجديدة : و تشمل الافكار الجديدة لتصميم منتج جديدة ، مكونات جديدة ... الخ و يعتمد على تخفيض رقم التكلفة المستهدفة .

**ج ( الطريقة المتكاملة :** و هي توفق بين الطريقتين السابقتين و تساهم في ايجاد روح المنافسة و كذلك افكار جديدة .

**د ( طريقة خفض التكلفة :** يتم تقدير التكلفة المستهدفة عن طريق تطبيق معدل تخفيض للتكلفة الحالية بما يعكس معدل التطوير التكنولوجي في اداء المهام ، و يتم تطبيق هذه الطريقة في حالة و جود منتجات قائمة يراد تطويرها او اذا كانت الشركة تقوم بانتاج منتجات مشابهة الى حد كبير للمنتجات الحالية ، و يتطلب تطبيق هذه الطريقة بنجاح ضرورة التواصل الى معدل تخفيض قابل للتطبيق .

أما ما يعيب هذه الطريقة هذه كيفية **تحديد معدل التخفيض** في التكلفة الحالية لأن يتوقف تحديد التكلفة المستهدفة على دقة تحديد معدل التخفيض المقرر ، و مدى تأثير ذلك على خفض التكلفة الحالية .

**التكلفة المستهدفة = التكلفة الحالية - ( معدل تخفيض المستهدف × التكلفة الفعلية ) .**

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

وتتمثل أهم ميزة لتبني التكلفة المستهدفة في أنها تخصص أثناء مرحلة تخطيط وتصميم المنتج وبذلك يمكن أن يكون لها تأثيراً كبيراً على تحديد مستوى التكاليف المتعهد بها . ويعمل فريق التصميم على إيجاد تصميمات تكون تكلفتها المقدرة مساوية أو أقل من التكلفة المستهدفة وتلي المستوى المستهدف لوظيفة المنتج ويستعمل الفريق هندسة (تحليل) القيمة وتحليل الهدم ( الهندسة العكسية ) لبلوغ التكلفة المستهدفة .

**أ) تحليل الهدم :** يعرف تحليل الهدم كذلك بالهندسة العكسية ويتطلب فحص منتجات المنافسين بهدف التعرف على فرص تحسين المنتج و/أو تخفيض تكاليفه حيث يتم تفكيك المنتجات المنافسة للتعرف على وظائفها وتصميمها ولتوفير تبصرات عن تكلفة المنتج والعمليات التي استعملت لصنعه والهدف هنا هو المقارنة بين التصميم المتوقع للمنتج وتصاميم المنافسين ودمج أي ميزات نسبية ملحوظة في أساليب المنافسين إلى تصميم المنتج.

**ب) تحليل القيمة:** يعرف تحليل القيمة كذلك بهندسة القيمة وهي تقنية منظمة وجماعية تستعمل لتحسين قيمة المنتج أو الخدمة حيث تقاس هذه الأخيرة بالعلاقة بين الوظائف التي يؤديها المنتج أو الخدمة وتكاليفها المحتملة

تقوم هندسة القيمة على اختبار العوامل المؤثرة على تكلفة المنتج أو الخدمة لأجل الوصول إلى طرق لبلوغ الهدف المحدد بالمعايير المطلوبة للجودة والتكلفة المستهدفة وتعمل هندسة القيمة على بلوغها من خلال :

- تحديد تصاميم محسنة للمنتج من شأنها أن تخفض من تكلفته دون التضحية بالوظائف المطلوبة فيه .
- إلغاء الوظائف غير الضرورية التي ترفع من تكلفة المنتج وليس للعميل استعداد لدفع مبالغ إضافية لأجلها .
- يتطلب تحليل القيمة استعمال التحليل الوظيفي وتتضمن هذه العملية تفكيك المنتج إلى عدة وظائف أو خصائص ، ثم يتم تحديد سعر أو قيمة كل وظيفة من هذه الوظائف حيث تعكس هذه القيمة المبلغ الذي يكون العميل مستعداً لدفعه مقابل هذه الوظيفة. وللحصول على هذه المعلومات من الطبيعي أن تقوم المؤسسات باستقصاءات وحوارات مع العملاء يمثل مجموع قيم كل الوظائف سعر البيع المقدر للمنتج والذي تتحدد على أساسه التكلفة المستهدفة بطرح هامش الربح المستهدف منه. تقارن تكلفة كل وظيفة من الوظائف بالقيمة التي يوليها العملاء إليها فإذا كانت تكلفة الوظيفة تفوق قيمتها عند العميل يتم إلغاؤها أو تعديلها لتخفيض تكلفتها أو تحسين قيمتها المقدرة وبذلك تصبح قيمتها أكبر من تكلفتها .<sup>29</sup>

<sup>29</sup> <http://www.Sendspace.com>

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

- ثانيا : تطبيق نظام التكاليف المستهدفة :** و يتم تلخيص خطوات اعداد التكلفة المستهدفة في الخطوات العشر التالية : أ ) يتم تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج الجديد بناء على دراسة الاسواق و اسعار المنافسين .
- ب ) يتم تحديد الربح المستهدف للمنتج بناء على المعدل المستهدف على مبيعات الشركة .
- ج ) تحديد التكلفة المسموح بها لانتاج المنتج بطرح ناتج الخطوة الثانية من الخطوة الاولى بهذه المعادلة نحصل على التكلفة المستهدفة و التي قد يكون من الصعب تحديدها على المدى القصير :

$$\text{التكلفة المسموح بها} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف للمنتج}$$

- د ) تقدر التكاليف المعيارية الحالية لانتاج المنتج بناء على معايير التكاليف الحالية لعناصر الانتاج " المواد ، العمالة ، التكاليف الصناعية غ مباشرة " اللازمة لانتاج المنتج .
- هـ ) يحسب الفرق بين التكاليف المعيارية و التكاليف المستهدفة للمنتج و يعبر الفرق عن قيمة التكاليف التي يجب **تخفيض التكاليف** المعيارية التقليدية بها .
- و ) يتم تحليل مراحل إنتاج المنتج و عناصر تكاليف الإنتاج كأساس لتحديد مناطق **التخفيض** المحتملة لها .
- ز ) تحديد استراتيجية **التخفيض للتكلفة** بناء على نتائج الخطوة السابقة .
- ح ) تحدد التكلفة المستهدفة بطرح الخطوة " 7 " التخفيض المستهدف للتكلفة من التكلفة المعيارية المحسوبة بالطريقة التقليدية المحسوبة في الخطوة " 4 " .
- ط ) يتم تحديد التكلفة المستهدفة إلى عناصر التكاليف اللازمة لإنتاج المنتج والمراحل الإنتاجية اللازمة للإنتاج.
- ي ) تنفذ الأنشطة اللازمة لتحسين أنشطة الإنتاج و **تخفيض التكاليف** حتى يمكن تحقيق التكاليف المستهدفة.

### الفرع الرابع : تخفيض التكاليف باستخدام التكاليف المستهدفة.

تتم التكاليف المستهدفة بتخفيض التكاليف منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم متبعة في ذلك مبدأ الوقاية خير من العلاج، وهي بذلك تتفادى حدوث الارتفاع في التكاليف من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمشروع من مواد وعمالة وأجور ومساحة وغير ذلك ، ومن خلال إتباع جميع الوسائل الممكنة لخفض التكاليف بعد تحديد التكلفة المستهدفة، كما أن التكاليف المستهدفة تضع أسلوب الرقابة المناسب الذي يمكنها

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

دائماً من التأكد من صحة سير وتنفيذ ما خطط له، هذا بالإضافة إلى أنها تعتمد بشكل كبير على العلاقة الوثيقة والتعاون مع الموردين من أجل تخفيض التكاليف.

وتعتبر المشروعات اليابانية الرائدة في تطوير واستخدام نظام التكاليف المستهدفة هي أيضاً الرائدة في إيجاد وتطوير العلاقة مع الموردين، حيث أنها تجعل من الموردين جزءاً لا يتجزأ منها وتحملهم مسؤولية تحقيق الجودة والإمداد في الوقت المناسب وتشركهم كذلك في عمليات الاختراع وتقليل العيوب والتحسين في الخطط الإنتاجية، وإن هذا التعاون الكبير بين المشروع ومورديه أساسه الثقة لسنوات طويلة .

وبجانب قيام التكاليف المستهدفة بالعمل على تخفيض التكاليف بالتعاون مع الموردين، فهي أيضاً تقوم بفحص كافة مراحل المشروع لتكشف مناطق حدوث الارتفاع في التكاليف ومقدار ذلك الارتفاع لتخفيضه بالقدر اللازم له من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لدى المشروع ومن خلال التعرف على الأنشطة التي لا تضيف قيمة والاستغناء عنها، ويمكن توضيح ذلك من خلال استعراض الدراسة الميدانية .

ولتحقيق التكلفة المستهدفة ( المسموح بها ) قام المهندسون بحساب التكلفة المنحرفة أو **Estimated Cost** وهي التكلفة المعروفة باسم التكلفة التقديرية **Drifting Cost** ولقد أطلق عليها بعض الكتاب اليابانيين إسم التكلفة ، **Current Cost** التكلفة الحالية المنحرفة لأنها تنحرف تدريجياً نحو التكلفة المسموح بها عن طريق التحسين المستمر على التصميم .

حيث أن هذه التقنيات تعمل على تخفيض تحليل المشتريات التكاليف منذ مرحلة التصميم، وفيما يلي سوف يتم توضيح إجراءات تخفيض التكلفة وتقليل الفجوة:

- تم استخدام التقنيات السابقة التي قامت بإعادة تصميم المنتج.

- تم استبدال أرقام التكلفة المنحرفة ( الحالية ) بأرقام جديدة أقل من السابقة.

- تم إعطاء حوافز لرئيس العمال لبحث وابتكار كيفية التخلص من الارتفاع في التكاليف.

وقد كان نتيجة الإجراءات السابقة الوقوف على عدة مشاكل ومحاوله التخلص منها والوصول إلى:

- تخفض عدد الوحدات المعيبة

- إعادة تصميم عملية التجميع للأجزاء المصنعة لتخفيض تكلفة اليد العاملة وما يرتبط بها من تكاليف ونفقات عامة .

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

### المطلب الثالث: نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC و دورها في تخفيض التكاليف

إن التطور الذي حصل في مختلف ميادين الإنتاج و توسع نشاط المؤسسات و كذلك كبر حجمها و أصبحت الطرق التقليدية عاجز إلى حد ما على مسايرة هذا التطور و كذلك توفير أدوات الرقابة و مستويات الأداء و تتبع سلوة التكاليف و أيضا معالجة مشكلة عدم دقة التخصيص و تحمل الاعباء الغير مباشرة ، مما أدى إلى ظهور التكاليف على أساس أنشطة كبديل لمختلف الطرق التقليدية ، حيث أنها تعتبر طريقة حديثة ظهرت في الثمانينات ، و كان من أبرز الباحثين الأمريكيين " بورتر ، ميلر كوبر ... " أما الفرنسيين " لورين ، ميدلر ... " و من بين المؤسسات المشاركة " بوينغ ، جينرال الكتريك ، كوداك ، فليس " .

### الفرع الأول : تعريف نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC

يعرفها **HILTON** " على أنه أسلوب يتكون من مرحلتين لتوزيع الكلفة الغير مباشرة إذ يتم تجميعها في مجتمعات للتكلفة ثم يتم تخصيصها على المنتوجات النهائية بناء على موجهات التكلفة " .

كما يعرفها **عبد اللطيف** " على أنه نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بأنه ذلك النظام الذي يقوم أولا بتخصيص الموارد على الأنشطة التي أستفادت منها ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة و فقا لمعدل إستفادات منها هذه الأنشطة " .

ويرى الباحثون ان نظام التكاليف على الانشطة ABC هو ذلك النظام الذي يقوم على أساس تجميع التكاليف الغير مباشرة للمنظمة في مواضيع الكلفة ليم توزيعها بعد ذلك على المنتج النهائي بواسطة الكلفة وذلك إلى الوصول الى الكلفة الحقيقية للمنتج النهائي مما يؤدي إلى دعم **إتخاذ القرارات الإستراتيجية** .

### الفرع الثاني: أهداف نظام ABC :

يلعب نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة دورا هاما ورئيسيا في العديد من المجالات وذلك من خلال المعلومات التي يوفرها والتي تتسم بالدقة والصحة لذلك تخطى استخدامه كنظام لمعالجة التكاليف ليشمل العديد من المجالات الأخرى نذكر منها :

**أولا : تخصيص التكاليف** : إن احد عوامل تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة هو دقة تخصيص التكاليف بما يحقق العدالة والدقة في حساب تكلفة المنتجات والخدمات، فالتغير في بيئة الأعمال وإعتماد المؤسسات على تقنيات تصنيع متقدمة زاد من عوامل التحفيز التي تدفع الإدارة إلى تبني نظام حديث مثل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة الذي يساعد على **تحقيق الميزات التنافسية**.

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

**ثانياً: تسعير المنتجات أو الخدمات:** إن الدور الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قياس تكلفة المنتجات والخدمات بشكل دقيق ومضبوط، يساعده على توفير معلومات دقيقة والتي بدورها تساعد الإدارة في وضع سياسات تسعيرية تنافسية.

**ثالثاً: اتخاذ القرارات:** نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية والإستراتيجية المتعلقة بخطط الإنتاج، مؤشرات السوق، العلاقات مع العملاء، وتحسين مستوى عمليات التشغيل بصفة مستمرة.

**رابعاً: التأثير على الموقف السلوكي للأفراد:** فقد استخدمت إحدى المؤسسات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة للفت الانتباه إلى عدد من الأجزاء أو قطع لتخفيض الأنشطة الخاصة بالهندسة ورقابة المواد، ويتم تخصيص التكاليف الإضافية غير المباشرة للمنتجات على أساس عدد هذه القطع أو المكونات، فهذه المؤسسة استخدمت عدد القطع كمقياس للنشاط ومسبب للتكلفة فيما يتعلق بأنشطة الشراء، التخزين، الاستعلام، صيانة قاعدة البيانات، هذا ما جعل مهندس التصميم يحاول عند التقييم أن يستخدم عدد قليلاً من المكونات هذا ما أدى إلى تعديل تكلفة وحدة المنتج.

**خامساً: تخفيض التكلفة:** نستنتج مما سبق وبالرغم من أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة مكلف لكنه يعمل على استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مع انتقاء الأنشطة الأقل تكلفة في حالة وجود أنشطة تنافسية تؤدي الغرض نفسه، مما ساعد على خفض التكاليف بشكل ملموس دون المساس بتقديم المنتجات والخدمات أو جودها، بالإضافة إلى تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط وذلك من خلال إعادة هيكلة تنفيذ هذا النشاط أو تدريب العمال أو بأي طريقة كانت.

**سادساً: تطوير الموازنة:** تستخدم الموازنات كأساس لتقييم الأداء ووسيلة للتخطيط والرقابية لتحقيق الأهداف المستقبلية، لهذا فإن إعدادها يتطلب توفر معلومات أكثر دقة ومصداقية وهذا ما يوفره نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، بالإضافة إلى تعدد الأنشطة التي تعد الموازنة لها من جهة، واستنادها إلى مسببات التكلفة كأساس تبني عليه الموازنة من جهة أخرى.

**سابعاً: تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة:** إن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يزيد الإدارة بمعلومات حول مسببات التكاليف هذا ما يساعدها على إتخاذ قرارات أفضل فيما يخص تصميم وتقديم المنتجات والخدمات الجديدة ورسم سياسات تسويقية في مجالات عديدة كالبرجية والتسعير وإضافة أو إزالة خطوط إنتاج أو نقاط تسويق بعيدة.



## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

**ثامنا : تحليل ربحية العميل:** كون أن المؤسسة تعتبر العميل هدف التكلفة الأول بالنسبة لها، فان نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يساعد على دقة تخصيص تكاليف التسويق والبيع والتوزيع على العملاء وخطوط التوزيع وبالتالي يمكن الإدارة من تحليل ربحيته مما يخلق تفهم أكثر لها، هذا ما يساعد على تخطيط سياسات تعظيم الأرباح.

**تاسعا : قياس الأداء وتحسينه:** يوفر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة معلومات متنوعة مالية وغير مالية تعد بمثابة مقاييس للأداء بما يساعد على تحسين توجيه ودفع الأفراد والأنشطة وإحكام الرقابة عليها ومن ثم تسييرها بكفاءة بما يحقق أهداف المؤسسة، حيث تعتبر عملية تحسين الأداء بمثابة العمود الفقري لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بالإضافة إلى انه يساعد المؤسسة في تفهم أكثر احتياجات العملاء. في نفس السياق يستخدم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة لتدعيم موقف الرقابة وبياناتها من خلال استخدام مسبب التكلفة، والذي يعتبر مقياسا لحجم النشاط وأداة لقياس أداء النشاط والرقابة عليه. بناء عليه فان جميع مجالات استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة تهدف إلى تحسين التسيير والعمل على رفع أداء وظائف التسيير في المؤسسة.

### الفرع الثالث : مراحل تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC

يقوم نظام التكلفة على اساس الانشطة ABC على أربعة مراحل أساسية :<sup>30</sup>

**أولا : مرحلة تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد :** حيث تحتاج إلى فهم جيد للأنشطة التي يحتاجها المنتج ، ويجب أن تختار الأنشطة ذات الأثر الكبير على التكاليف .

**ثانيا : مرحلة تحديد العوامل المسببة للتكلفة :** يتم من خلالها تحديد مختلف مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط ، ويجب تطبيق ثلاث معايير لإختيار العوامل المسببة للتكلفة :

أ) يتم إختيار المسبب إنطلاقا من علاقات السببية ، و إختيار الأساس الملائم و المعقول .

ب) يتم إختياره إنطلاقا من تخصيص التكاليف بنسبة المنافع التي يتم الحصول عليها .

**ثالثا : تحديد معدل تكلفة لكل وحدة من العامل المسببة للتكلفة :** إن على سبيل المثال بالنسبة لشراء المواد يمكن أن يكون معدل عامل التكلفة هي تكلفة كل أمر شراء فهو يحسب وفق المعادلة التالية :

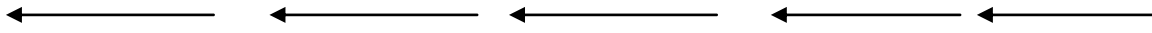
<sup>30</sup> د . كمال خليفة ابوزيد ، محاسبة التكاليف لاغراض التخطيط و الرقابة ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، 2002 ، ص 97- 99

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

معدل التكاليف غ . مباشرة المحددة مسبقا = التكاليف غ . م مسبقا / الحجم المقدر لاساس المقدر .

**رابعا: مرحلة تحميل التكاليف للمنتجات :** على سبيل المثال ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء من المادة "س" خلال شهر معين لقياس تكلفة نشاط الشراء لهذه المادة خلال نفس الشهر ، و ذلك طبقا لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستهلكة في تنفيذ الأنشطة ، ويتطلب ذلك تتبع الطلب على موارد كل نشاط على حدة بإستخدام مسبب تكلفة النشاط كمؤشر لهذا الطلب .

**و الشكل رقم : 2-11 يوضح مخطط سير التكاليف على اساس الانشطة**



**SOURCE :** XAVIER BOUIN , François- XAVIER SIMON , KOUS  
GESTIONNAIES , DUNOD , PARIS , 2002, P 139

وسنقوم بشرح هذه المصطلحات الخاصة بهذا الشكل :

- أ) هدف التكلفة :** بعد المسبب الرئيسي للتكلفة و يتمثل في احد العناصر التالية " منتج ، خدمة ، زبون ... " .
- ب) الموارد :** هي كل عناصر التي تستهلك من اجل القيام بالإنتاج و البيع و المتعلقة بالأعباء .
- ج) النشاط :** هو مجموع من العمليات الأولية تستعمل عدة من الموارد " وقت ، العمل ، الآلات ... " .
- د) مسببات التكلفة :** هي وسائل الربط بين تكلفة النشاط و المخرجات من المنتجات و الخدمات ونقصد بها عناصر التي نشأت بسببها الأعباء ، ويمكن أن نعبر عنها بمسببات الموارد و مسببات النشاطات .
- هـ) مسببات الموارد :** هي مفاتيح تسمح بتوزيع الموارد المستهلكة و بين مختلف النشاطات .
- و) مسببات النشاطات :** تتمثل في مفاتيح التي تسمح بتوزيع النشاطات المستهلكة بين مختلف أهداف التكلفة

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

### الفرع الرابع : دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC في تخفيض التكاليف و تقييمها

إن الدور الذي تلعبه طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في **تخفيض التكاليف** دور كبير و فعال وهذا ما شجع أهل الاختصاص الى تقييمها لذا تم تقسيم هذا الفرع إلى دور التكاليف على أساس الأنشطة في **تخفيض التكاليف** و أخيرا تقييمها .

### أولا : دور التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف

يعد نظام ABC متجاوزا سليات الانظمة التقليدية من خلال توفير المعلومات تفصيلية حول مختلف الانشطة و التكاليف و مسياتها فهو يعمل على :

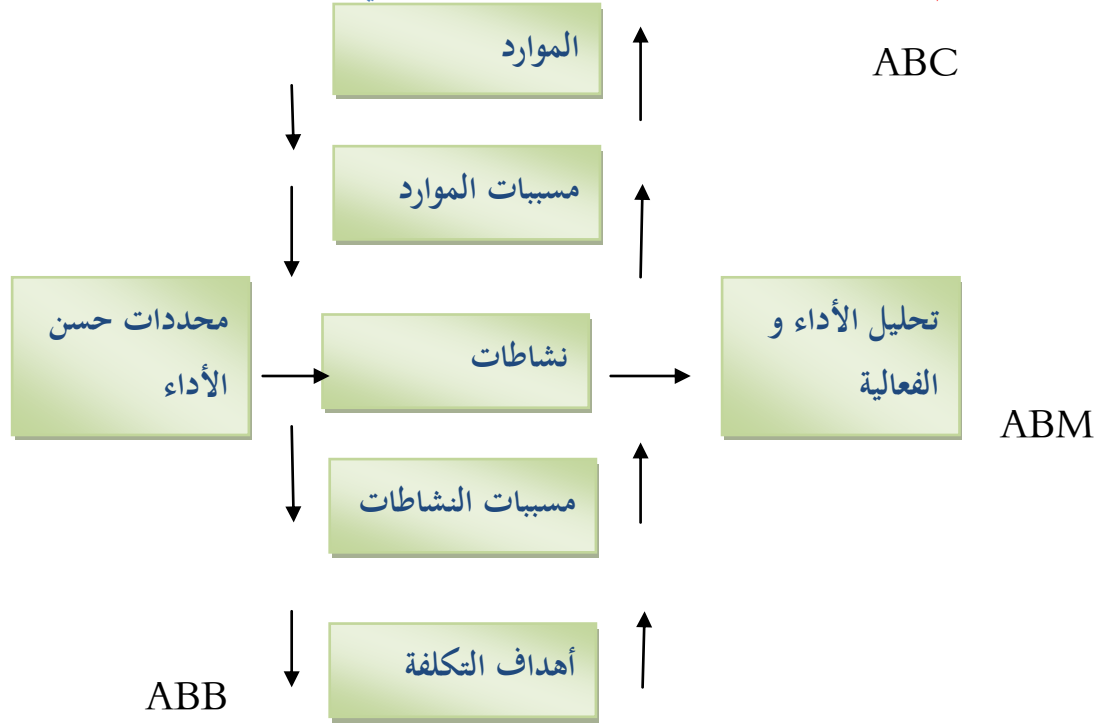
أ ( **ترشيد جهود المسيرين في مجال تخفيض التكاليف** : ويكون ذلك من خلال منحهم فهما معمقا لسلوكها ومن ثم القدرة على التحكم فيها .

ب ( **يسمح نظام ABM بتحسين عوامل التسيير المتعلقة بتخفيض التكاليف** .

ج ( **تحديد التوجيه و الإختبارات الإستراتيجية** : و يكون ذلك بشكل دقيق و توفير الأدوات و الأساليب الجديدة الملائمة للتوقع و المحاكاة و توفير المعلومات المناسبة ، و المتمثلة في التكاليف على أساس الأنشطة ABC و الموازنات على أساس الأنشطة ABB، حيث أن الأولى تسمح بتوجيه الأعباء الغير المباشرة بشكل دقيق على أساس الأنشطة المستهلكة للموارد وفق معايير ( **مسيبات تكلفة** ) دقيقة ذات إرتباط ، اما بخصوص الثانية فهي تعمل على تقسيم حجم النشاطات الضرورية لإنجاز متطلبات الأهداف عن طريق محددات النشاطات و الموارد و بالتالي تحديد الموارد الضرورية لذلك ومن هنا يتضح لنا أن هذه الطريقة تعد أداة للمحاكاة و التخطيط و مرجعا مهما لتحديد و تحليل الفوارق و تسمح بالتحديد الفوري للأعمال التي ينبغي القيام بها ، و بهذا فإنها تشكل أدوات نظام تسييريا متكامل و يظهر هذا التصور وفق الشكل التالي :

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

الشكل رقم 2- 12 تكامل الأنظمة على أساس الأنشطة في تحقيق الارشاد



SOURCE : XAVIER BOUIN , François- XAVIER SIMON,OP CIT, P 145

كما تجدر الإشارة الى تحقيق هدف **تخفيض التكاليف** من خلال تكامل الأنظمة (ABM،ABB) ، (ABC) تكمن بتغيير الطريقة التي تنفذ بها الأنشطة ، ومن ثم إعادة تخصيص الموارد على الأنشطة المضيئة للقيمة على حساب تلك الأنشطة غير المضيئة و الغير ضرورية التي يجب على المؤسسة عن تتخلص منها او تقلصها .<sup>31</sup> و نظيف الى ان النظام ABC يمكن له ان يتكامل مع الأنظمة تحسين الجودة و ذلك انطلاقا من المعلومات غير مالية من تقسي مختلف التكاليف الخاصة بالأنشطة الوقائية و بالأنشطة المسببة لقصور الجودة ، و بعدها ضبطها و التحكم فيها .

**ثانيا : تقييم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة :** ان هذه الطريقة لها مزايا و انتقادات لدى قسم الى قسمين " المزايا ، الانتقادات "

**أ ) مزايا إستخدام طريقة التكاليف على أساس الأنشطة :** يعمل على توفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالانشطة المختلفة و يمكن تلخيصها في النقاط التالية :

- توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد اهمية النشاط .

<sup>31</sup> Phippe Lorino , contrôle de gestion stratégique, DUNOD , Paris,2001,p115

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

- تحديد علاقة التكاليف بالفراد و بالتالي تقييم مسؤوليتهم اتجاه اساليب استخدام الموارد المتاحة لهم ، ومن ثم تمكين الادارة من توجيه اسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الاداء .
- تعتبر مدخلا فعالا لتقييم الاداء على اساس القيمة المضافة .
- تحديد الانشطة الاكثر ارتباطا بالتكاليف زمن ثم الغاء الانشطة عديمة المنفعة مما يتيح للادارة فرصة اعادة توزيع الموارد بصورة افضل .
- تحديد المزيج الامثل للمنتجات و العملاء .
- توفير بيانات تكلفة دقة و ملائمة للوحدة المنتجة او الخدمة .
- يتطلب استخدام طريقة التكاليف على اساس الانشطة عمل فريق من المتخصصين في المحاسبة ، الإنتاج ، التسويق ، الإدارة ، و غيرها ...
- يمثل آلية للرقابة على التكاليف و إدارتها على المدى الطويل من خلال تركيز الإدارة على مسببات التكلفة ، إعداد الموازنات ، الرقابة و تقييم الاداء ...

**ب ( الانتقادات الموجهة الى هذه الطريقة :** بالرغم من وجود مزايا لهذه الطريقة الا ان لها بعض الانتقادات الموجهة الى هذه الطريقة يمكن ذكرها على النحو التالي :

- إن هذه الطريقة ماهي إلى تطوير للطريقة التقليدية التي تعتمد في تحميل و تخصيص التكاليف الصناعية غير مباشرة على علاقة السبب " النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة " .
- إن هذه الطريقة تتطلب تكلفة مرتفعة و جهدا كبيرا هذا ما جعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في إستخدامها لذلك يجب الموازنة بين التكلفة و المنافع في الأجل الطويل ، فإن الطريقة تحقق منافع عديدة خصوصا في مجال الرقابة التكاليفية ، و تحسين الأداء الإداري و فتح مجالات واسعة لتخفيض التكلفة .

### المطلب الرابع : الصيانة كأساس لتخفيض التكاليف

ينصب اهتمام بعض المفاهيم على هدف الصيانة من خلال التأكيد على قياس كفاءة الصيانة و فاعليتها لذا تعددت التعاريف الخاصة بها بالاضافة الى تعدد اهدافها و كذلك السياسات المنتهجة من طرفها و ايضا انواعها لذا ارتأينا ان نقدم في هذا المطلب كل ما يخص الصيانة و ماهو دورها في تخفيض التكاليف .

### الفرع الأول : مفهوم الصيانة و أهدافها

**أولا : مفهوم الصيانة :** نقصد بصيانة الشيء هو حفظه ، حمايته و تعهد بالصيانة بالعناية اللازمة ، و تتمثل الاشياء المعينة بالصيانة بالنسبة للمؤسسات الصناعية في مختلف الالات و التجهيزات الانتاجية بالاضافة الى المباني

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

و وسائل النقل حيث يعرفها المعهد البريطاني للتنميط ان الصيانة هي " العمل المؤدي لهدف الحفاظ على التجهيزات الانتاجية وإعدادها الى الحالة التي تمكنها من اداء وظائفها بمستوى مقبول " <sup>32</sup>

و تعتبر الصيانة بأنها " إصلاح التلف الناتج عن الاستعمال فضلا عن الوقاية من هذا التلف و تحاشي الوقوع مع المحافظة على قيام الآلات بعملها الإنتاجي بشكل اقتصادي . " <sup>33</sup>

و ترى الجمعية الفرنسية للتنميط AFNOR " ان الصيانة هي كل نشاطات التقنية و الإدارية التي تهدف الى الحفاظ على تجهيز ما او اعدته حلة معينة لاداء و وظيفة منتظرة منه في شروط محددة " <sup>34</sup>

من خلال المفاهيم السابقة يمكن القول بأن الصيانة هي مختلف الجهود و النشاطات المبذولة و الحفاظ على التجهيزات الإنتاجية في حالة معينة او إعدادها إلى حالة التي تضمن تحقيق أداء مرغوب فيه ، كما يجب إن تتم الصيانة في اقل وقت ممكن وبأقل تكلفة و على أحسن وجه .

**ثانيا : أهداف الصيانة :** هي كغيرها من الوظائف الأخرى للمؤسسة و من أهم أهدافها :

أ ) ضمان تحقيق الإنتاج المخطط له .

ب ) الحفاظ على جودة المنتوجات .

ج ) احترام الآجال المحددة .

**د ) تخفيض التكاليف :** حتى لا تخرج الصيانة عن أهداف العامة للمؤسسة فإنها تسعى دائما لتحقيق أقل تكلفة

ممكنة للمنتج النهائي باعتبار إن تكاليفها مدججة في الكلفة النهائية و كذا تخفيض تكلفة الفرصة البديلة الناجمة عن توقفات التي تحدث في النظام الإنتاجي .

**الفرع الثاني : سياسة الصيانة** إن لمصطلح السياسة عدة معاني من بينها : <sup>35</sup>

<sup>32</sup> د . سونيا محمد البكري ، تخطيط ومراقبة الانتاج ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 1998 ، ص 233 .

<sup>33</sup> د . سونيا محمد البكري ، مرجع سابق ذكره ، ص 233 .

<sup>34</sup> عبد الغاني تغلايت ، تأثير الصيانة على تكاليف في المؤسسات الصناعية ، مذكرة ماجستير ، جامعة باتنة ، 2006 ، ص 29 .

<sup>35</sup> Mokhta boula iboud , gestion stratégique de l' entreprise publique algérienne , opu , alger, 1986 , p 218 .

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

- السياسة هي مجموعة الطموحات و المبادئ و الأهداف التي تشكل أساس للتخطيط المفصل .
- السياسة هي مجموعة المبادئ الأساسية و التي توضع على شكل مكتوب مما يسمح بتطبيقها يوميا وباستمرار
- السياسة هي دليل لاتخاذ القرارات .

**الفرع الثالث: أنواع الصيانة :** تنقسم إلى فرعين " الصيانة الوقائية و الصيانة الإصلاحية " .

**أولا : الصيانة الوقائية :** هي بمثابة تحمل مصاريف مسبقا قصد منع حدوث أعطال في التجهيزات و الآلات أو على الأقل تخفيض احتمال حدوثها إلى داني حد ممكن و هي تصنف إلى " الصيانة النظامية و الشرطية " .

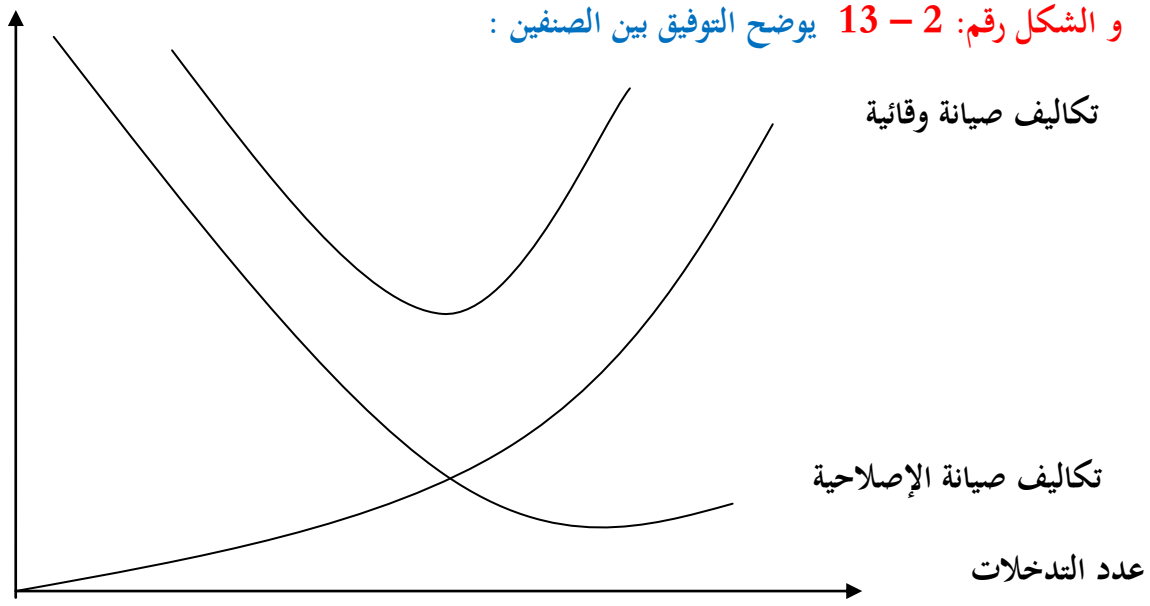
**ثانيا : الصيانة الإصلاحية :** ونقصد بها مجموع الإصلاحات اللازمة لاعادة الآلة المتوقفة الى حالة التي تسمح لها باداء وظيفتها الانتاجية ، حيث لا يمكن للمؤسسة الاستغناء عن هذه الطريقة لأنها مهما كانت فعالية الصيانة الوقائية فإنه لابد أن يحدث عطل في آلة من الآلات ، و يتطلب إصلاحات و صيانة من طرف مهندسين و خبراء في أقل وقت ممكن ، و تتم الصيانة الإصلاحية على وجهين ( الإصلاح الجزئي ، و الإصلاح الكامل ) .

### **الفرع الرابع : تخفيض التكاليف من خلال وظيفة الصيانة**

**أولا : تخفيض تكاليف الصيانة :** إن المؤسسة في ظل قيامها بعمليات الصيانة تسعى إلى تخفيض هذه الوظيفة و ذلك من خلال توفيق بين الصيانة الوقائية و الصيانة الإصلاحية ، فالمؤسسة تكون أمام التوفيق بينهما و لأجل ذلك لابد من دراسة العلاقة بينهما .

حيث أن العلاقة بينهما هي علاقة عكسية حيث كل ما إرتفعت تكاليف الصيانة الوقائية إنخفضت تكاليف الصيانة الإصلاحية و بالتالي التقليل من تدخلاتها ، كما تجدر الإشارة إلى أن الإنخفاض في تكاليف الصيانة الإصلاحية يكون بمعدل أقل من معدل الذي تزيد الصيانة الوقائية ، مما يحتم في هذه الحالة تفضيل الصيانة الإصلاحية ، و المؤسسة تبحث عن التكلفة لصيانة كلية في أدنى مستوياتها .

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية



المصدر : حسن عادل ، التنظيم الصناعي و إدارة الإنتاج المؤسسة ، شباب الجامعة ، الإسكندرية ، ص 183 .

حيث تبرز العلاقة العامة بين تكاليف كل من الصيانة الوقائية و الصيانة الإصلاحية من خلال الرسم البياني أن لها علاقة عكسية حيث كل ما ارتفعت تكاليف الصيانة الوقائية إنخفضت تكاليف الصيانة الإصلاحية لأن وجود الصيانة وقائية يؤدي عموماً إلى التقليل من الأعطال و بالتالي التقليل من تدخلات الصيانة الإصلاحية ، كما تجدر الإشارة إلى أن الإنخفاض في تكاليف الصيانة الإصلاحية يكون بمعدل أقل من المعدل الذي تزيد به تكاليف الصيانة الوقائية مما يحتم في هذه الحالة تفضيل الصيانة الإصلاحية، و حيث أن مجموع تكاليف الصنفين يمثل التكاليف الكلية للصيانة ، والتوفيق المناسبة بالنسبة للمؤسسة هي تلك التي تكون فيها التكلفة الكلية للصيانة في أدنى مستوياتها ، كما تجدر الإشارة إلى أنه بإمكانية المؤسسة تخفيض التكاليف الصيانة من خلال اللجوء إلى المؤسسات متخصصة في الصيانة .

### ثانياً : تخفيض الوحدات المعيبة و زمن توقف العملية الإنتاجية :

إن الإستمرار في عملية الإنتاج سوف يؤدي بها الى زيادة في الفضلات وإلى عاهات و عيوب على مستوى الوحدات الإنتاجية بالإضافة إلى توقف العملية الإنتاجية يفوت على المؤسسة فرص تحقيق العوائد المالية و التي تتمثل في تكلفة الفرصة الضائعة ، حيث تعد الصيانة ضامن لإستمرار العملية الإنتاجية خاصة في ظل أنظمة الإنتاج المستمر و الحد من الازدحام و كثرة الأعطال خلال العملية الإنتاجية لدى يستوجب على المؤسسة تبني نظام الصيانة المنتجة الشاملة TPM حيث استعمل لأول مرة في اليابان في السبعينات و تبناه العالم في مطلع



## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

القرن العشرون و تطبيق هذا النظام يؤدي إلى تحسين الأداء مقاسا بالجودة ، الإنتاجية و التكلفة ، الأمان في العمل و إرتفاع الروح المعنوية للعاملين و يتركز على عدة ركائز و هي :<sup>36</sup>

أ ) تعظيم الفعالية العمة للعاملين .

ب) تطبيق نظام كخطط شامل على مدار عمر الآلة .

ج ) مشاركة جميع إدارات الصيانة و التشغيل و الشؤون الهندسية في العمليات .

د ) مشاركة كافة المستويات من عمال و مهندسين و مديرين .

هـ) تشجيع الصيانة الذاتية و أنشطة المجموعة الصغيرة .

و هي تتم في **مستويين هما** : تهيئة مكان العمل و الصيانة الذاتية .

- **تهيئة مكان العمل** : لكي يتم من خلال تبني خمس خطوات ( S5 ) :

التصفية ( SEIRI ) ، الترتيب ( SEITI ) ، التنظيف ( SEISO ) ، المعايرة ( SEIKETSU ) ،  
المتابعة ( SHITSUKE ) .

- **الصيانة الذاتية** : و يقصد بها قيام العامل ، بنفسه ببعض أعمال الصيانة الخاصة بالآلة مثلا : ضبط براغي ،  
تشحيم ... الخ مما يسمح باكتشاف الأعطال مبكرا .

و لتخفيض **زمن الأعطال و الوحدات الإنتاجية** نستعمل المعادلة التالية :

$$T_{RG} = P - Def / N$$

P : عدد الوحدات المنتجة .

Def : عدد الوحدات المعيبة .

N : عدد الوحدات المعيارية الممكن إنتاجها .

\* **مؤشر التشغيل الإجمالي** :

<sup>36</sup> [http www.arab . eng / org / atchuveindex . phpt , hotmal , consilting](http://www.arab.eng/org/atchuveindex.phpt,hotmal,consilting) le 15/03/2007.

## تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

$$T_{bf} = TBF / TO$$

TBF: زمن التشغيل

TO: الزمن الإجمالي

\* مؤشر التشغيل الصافي :

$$T_{NF} = P \times TCR / TBF$$

TCR: ومن إنتاج الوحدة الفعلي

P: كمية الإنتاج المحققة

\* مؤشر الأداء :

$$T_p = P \times TCT / TBF$$

TCT: الزمن المعياري للإنتاج

\* مؤشر الجودة :

$$T_q = P - Def / P$$

ومنه :

$$T_{RG} = T_{bf} \times T_q \times T_p = P - (Def / TO) \times TCT$$

### خلاصة الفصل الثاني

توجهت العديد من المؤسسات في وضع آليات جديدة للتخطيط ، التنظيم والإشراف سعياً منها إلى تخفيض تكاليفها وهذا هو الحال بالنسبة إلى جميع شركات المعروفة عالمياً و ذلك بإستعمال العديد من الطرق الحديثة لحساب التكاليف كإستعمال التكلفة المستهدفة ، و التكلفة على أساس الأنشطة ... الخ ، و كذلك استعمال الجودة الشاملة في تحقيق ميزة تنافسية ، ومدى تأثيرها في تحقيق ميزة تنافسية ، ومن بين هذه الشركات نجد شركة فولفو لصناعة السيارات حيث قامت هذه الأخيرة بتوقيع إتفاقية مع النقابات السويدية المحلية مما يجعلها تتجنب تسريح الموظفين من العمل و الهدف من هذه الإتفاقية هو تخفيض التكاليف ، وذلك من أجل مواجهة الفترة الحرجة بسبب إستمرار ضعف سوق السيارات الجديدة عالمياً خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية والسويد و هذا يعد مثال حي على تطبيق هذه الأنظمة من أجل الرفع من مستواها و كذلك البقاء في السوق و الحفاظ على السيادة و يكون ذلك بطبيعة الحال بالتأقلم مع متغيرات التي تحدث في السوق بإستعمال الأدوات الجديدة و الحديثة .



الفصل  
التطبيقي

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

### تمهيد:

تتمثل مؤسسات الاسمنت إحدى المؤسسات الصناعية التي تحظى بأهمية بالغة في التنمية الاقتصادية و الاجتماعية فهي تساهم في البناء و التعمير أنها توفر إحدى المواد الأولية الأساسية الخاصة لذلة ، ويعتبر قطاع الاسمنت كغيره من القطاعات الصناعية الأخرى تتسم بمنافسة بين مؤسساتها و في ظل ذلك سنتناول ما توصلنا اليه في الدراسة النظرية في شطل دراسة حالة شركة الاسمنت بالحساسنة ولاية سعيدة و سأتطرق الى :

- نظرة حول الشركة و قطاع لاسمنت .
- تحليل تكاليف الشركة محل الدراسة .
- تحليل تكاليف الجودة و تكاليف و تكاليف الصيانة في الشركة .

### المبحث الأول: نظرة حول الشركة وقطاع الإسمنت

يأتي في هذا المبحث ذكر نشأة الشركة وتطورها في صناعة الإسمنت وهذا في المطلب الأول ، أما بخصوص المطلب الثاني تعريف بالمؤسسة محل الدراسة وهي مؤسسة الإسمنت لولاية سعيدة ، والهيكمل التنظيمي للمؤسسة وهذا في المطلب الثالث ، أما في المطلب الرابع فيه يتم ذكر ميزاتيات 2011 و2012 للمؤسسة .

### المطلب الأول : نشأة الشركة وتطور صناعة الإسمنت في الجزائر

لقد مرت صناعة الإسمنت في الجزائر بخمسة مراحل و هي كالتالي :

**أولا : المرحلة الاولى : ( قبل 1962 )** في هذه المرحلة كانت الجزائر لديها 03 شركات انشأت من طرف المستعمر وقدرت طاقتها الانتاجية 1.1 مليون طن و هي كالتالي :

- شركة مفتاح و التي كانت تدعى " Rivet lafarge " و طاقتها الانتاجية هي 500 الف طن سنويا .

- شركة رايس حاميدو " Pointe pascale lafarge " و طاقتها الانتاجية هي 400 الف طن سنويا .

- شركة زهانة " Lucien cado " و طاقتها الانتاجية هي 200 الف طن سنويا .

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

**ثانيا : المرحلة الثانية : ( 1962 - 1967 )** لقد استمرت شركة " lafarge " من اجل تسييرها ، حيث انتهت بتأميمها و انشأت شركة " SNMC " وذلك بموجب قانون 280/67 المؤرخ في 20 ديسمبر 1967 .

**ثالثا : المرحلة الثالثة : ( 1967 - 1983 )** لقد سيرت جميع الشركات من طرف شركة " SNMC " وتمت هيكلة هذه الاخيرة بموجب القرار التنفيذي 80 / 322 المؤرخ في 20 اكتوبر 1982 ، حيث وضع برنامج من اجل اصلاح ما خلفه المستعمر و انشاء سبع وحدات " شركة حجر السود ، شركة شلف ، شركة عين الكبير ، شركة سعيدة ( الحساسنة ) شركة حامة بوزيان ، شركة بني صاف ، شركة سور الغزلان " ، و في اطار اعادة الهيكلة قسمت هذه الشركات الى ثلاث شركات عمومية جهوية " المؤسسة الجهوية للشرق ، المؤسسة الجهوية للغرب ، المؤسسة الجهوية للوسط " .

**رابعا : المرحلة الرابعة : ( 1983 - 1995 )** لقد تم اضافة وحدتين وهما " شركة عين توتة ، شركة الماء للبيوض " وفي اطار الاستقلالية المالية وفق لقانون رقم 01-88 الصادرة في جانفي 1988 وفضل ذلك اصبحت على شكل شركات المساهمة SPA وذلك بتاريخ 07 مارس 1990 .

**خامسا : المرحلة الخامسة : ( 1995 الى يومنا هذا )** لقد اصبحت هذه الشركات تسمى بالمجمعات و اصبحت تسيير من طرف شركة المساهمات لصناعة الاسمنت ، و ظهرت شركات القابضة Holdings ، وتميزت هذه الشركات بالانفتاح حول الخواص لتضم بذلك متعامل اخر وهي شركة الجزائرية للاسمنت بالمسيلة التابعة للشركة المصرية Orascom سنة 2003 .

- في سنة 1982 انشأت مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للغرب E-R-C-O بموجب القرار التنفيذي رقم 324/82 الصادر في تاريخ 30 اكتوبر 1982 التي جمعت كل من " مصنع بني صاف ، مصنع زهانة ، مصنع سعيدة مركب الاسمنت و الجير ، وحدة الجبس بوهران ، وحدة الصخر الحريري بزهانة ، الوحدات التجارية على مستوى الغرب " ، و في سنة 1991 انقسمت الى وحدتين " وحدة الاسمنت ، وحدة الجير " .

### المطلب الثاني : بطاقة تعريفية عن المؤسسة

إن شركة الإسمنت بسعيدة SCIS هي فرع مستقل نشأ بموجب مرسوم بتاريخ 28-12-1997 منشقة من المؤسسة الجهوية بالإسمنت و مشتقاته بالغرب E-R-C-O، و نظرا للقانون الأساسي للشركة المعدل و المعد من طرف المديرية العامة لأملاك الوطنية رقم 2011/447 و القاضي بتحويل

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

جميع حصص رأسمال الشركة من ( ERCO\_GIC ) إلى ( SDA\_GICA ) ابتداءً من تاريخ 2010-01-01 .

### الفرع الأول : معطيات عامة حول المؤسسة:

#### أولاً : الموقع:

تقع مؤسسة الإسمنت بولاية سعيدة بلدية الحساسنة و هي تقع على بعد 3 كلم من مقر دائرة الحساسنة و ب 20 كلم عن ولاية سعيدة , تحتوي هذه المؤسسة على منجمين : منجم تستخرج منه الكلس و يبعد عن مؤسسة ب 1500م, أما المنجم الثاني فتستخرج منه مادة الطين يبعد عن المصنع ب 27 كلم و الذي يقع جنوب المؤسسة بدائرة عين الحجر ولاية سعيدة .

#### ثانياً: المساحة:

تبلغ مساحة المصنع 16 هكتار مقسمة على :

- مساحة المفتوحة .
- مساحة حرة.
- مساحة خضراء.

#### ثالثاً : طرق و وسائل الإتصالات

أ) الطرق : الطريق الرابط بين المصنع و المحجرة يقدر ب 1500 و كان تاريخ الربط في جوان 1978.

ب) السكك الحديدية: نقطة الربط مع السكك الحديدية عبر المحجرة طوله 25 كلم ( ديسمبر 1978 إلى 1982 ) .

#### رابعاً: المنشآت البيئية :

أ) الماء: في بداية نشاطها كان المصنع يمون من طرف بئر سيدي قاسم و يبعد ب 6 كلم عن المصنع

ب) الكهرباء: يتوفر المصنع على نقطتين للربط بالنقطة الأولى على بعد 1 كلم من المصنع النقطة الثانية هي مركز الضغط العالي بسعيدة الذي أنجز في 1978/05/03 .

إستهلاك الورشات بالساعات :

- التكسير و التخزين 1700 كيلواط / سا.

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

- ورشة الطحن اللين 200 كيلواط / سا.
- الطهي 2400 كيلواط / سا.
- طحن الإسمنت 5000 كيلواط / سا.
- الغاز الطبيعي:

يعمل المصنع بالغاز الطبيعي إبتداءً من نقطة ربط أنبوب الغاز (غيليزان - سعيدة) تاريخ الربط جوان 1978 , و تاريخ إنشاء مركز الغاز أبريل 1978.

الإستهلاك النظري: 5653 م<sup>3</sup> / سا - 132692 م<sup>3</sup> / يوم - 50 مليون م<sup>3</sup> / سنة .

مع الأخذ بعين الإعتبار فترة الإصلاحات الخاصة بالفرن.

الإستهلاكات المتوسطة :

- زيت الغاز 500000 ل / سنة.
- المتفجرات 85 طن / سنة.
- المادة المقاومة بريك 300 طن / سنة.
- الكرات الحديدية 100 طن / سنة.
- الجبس 50000 طن / سنة.
- الحديد 20000 طن / سنة.

### الفرع الثاني : تطور الإنتاج من سنة 2008 إلى 2012:

السنوات	الإنتاج بالطن
2007	480 225
2008	495 060
2009	518 230
2010	504 140
2011	470 100
2012	393 110

المصدر : وثائق خاصة بالمؤسسة

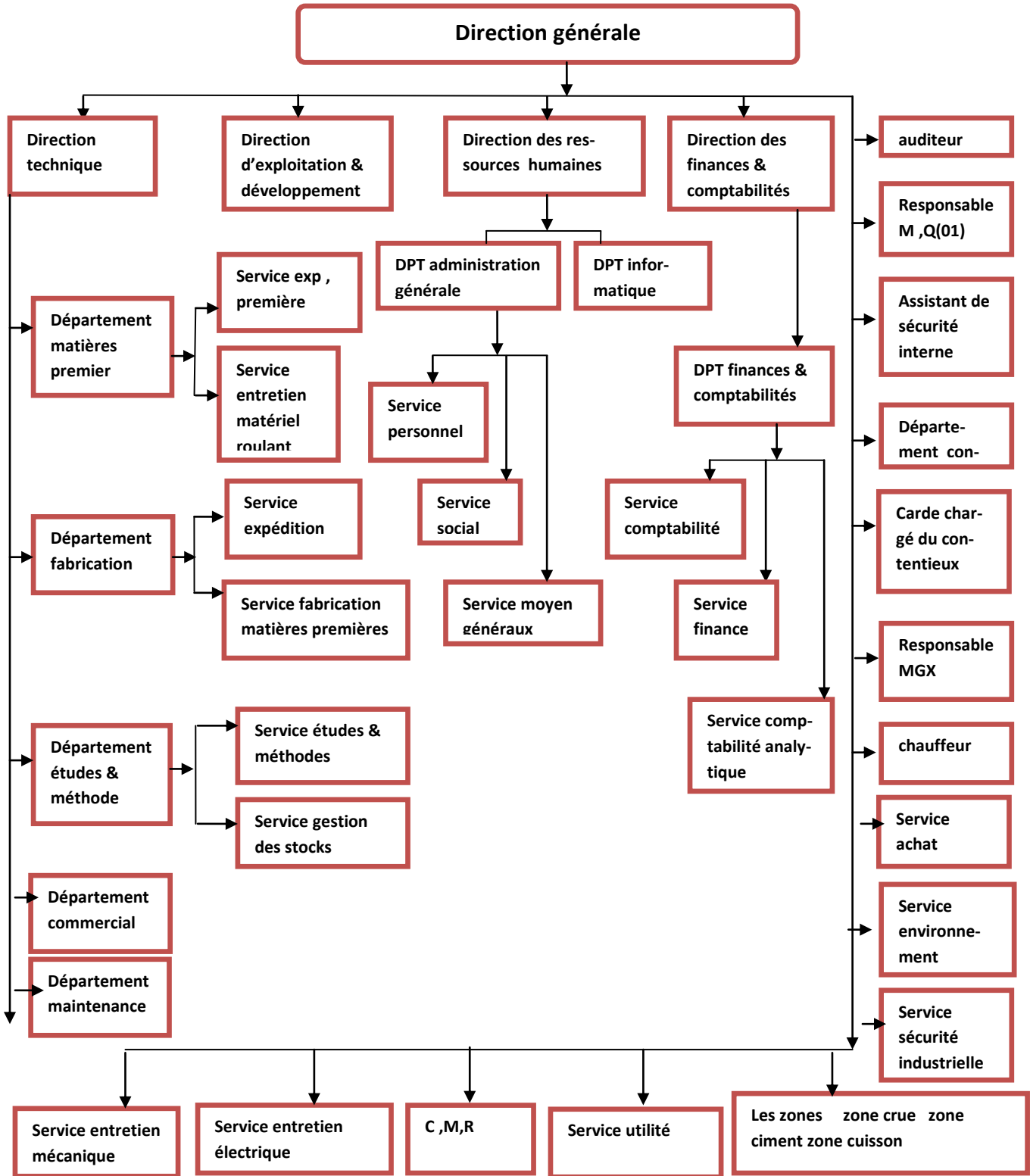


## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة و تفصيل في بعض الهياكل

إن في هذا المطلب سيتم تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة بالإضافة إلى بعض الهياكل الأخرى المتواجدة في المؤسسة " كمديرية التجارة و مديرية المحاسبة و المخبر ... إلخ " .

### الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ( من وثائق المؤسسة )



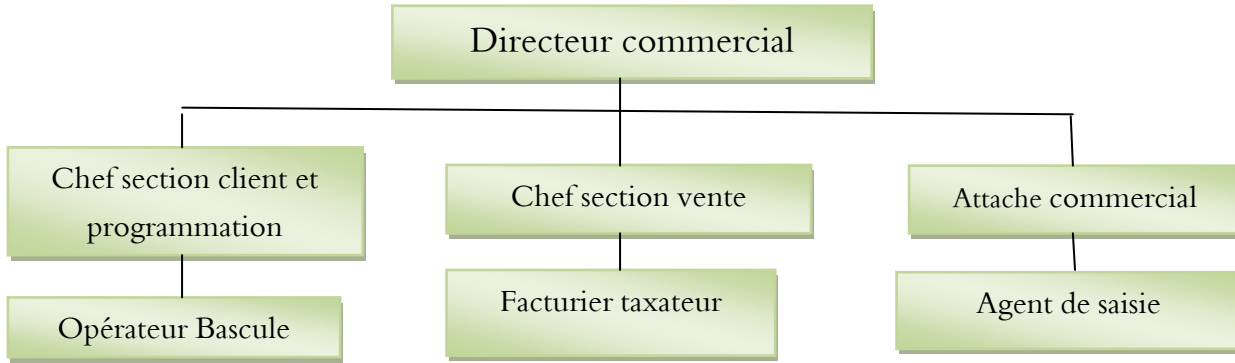
المصدر : من وثائق الشركة

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

الفرع الثاني : تفصيل في بعض الهياكل و مهام مسؤوليها

أولا : المديرية التجارية

الشكل رقم 3 - 1 : يوضح هيكل المديرية التجارية لشركة الاسمنت بسعيدة



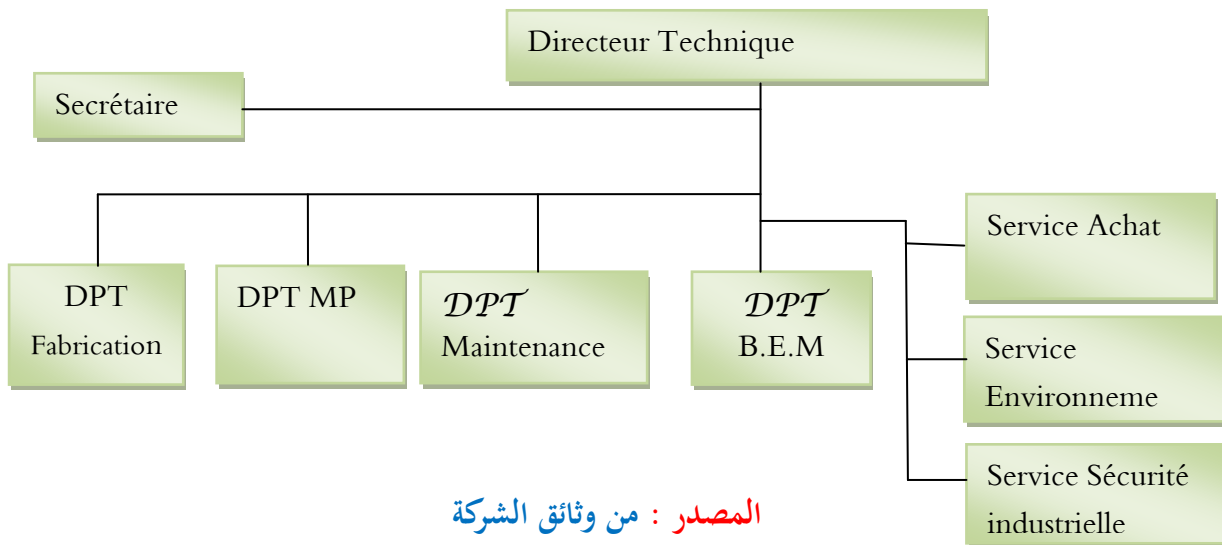
**المصدر :** من وثائق الشركة

ويسيرها مدير تجاري من بين مهامه:

- وضع برنامج سنوي خاص بتوزيع مادة الإسمنت .
- نقل وإرسال المعلومات اليومية الخاصة بعمليات شحن الإسمنت .
- تحضير ودراسة عقود الزبائن و حضور جميع الاجتماعات .
- يراقب و يقوم يوميا بمقارنات بين الكميات المشحونة و الفواتير .
- العمل على تطبيق إجراءات التسيير الداخلية للمستخدمين التابعة للمديرية .

ثانيا : المديرية التقنية

الشكل رقم 3 - 2 : يوضح هيكل المديرية التقنية لشركة سعيدة .



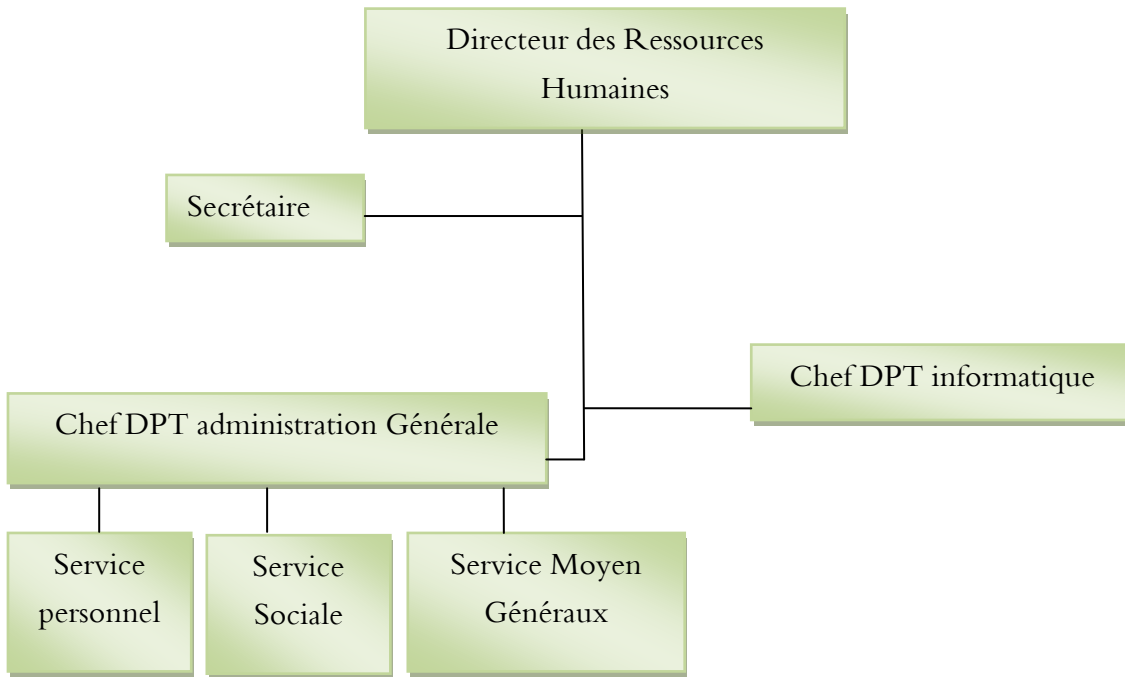
**المصدر :** من وثائق الشركة

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

- وتمثل مهام مدير المديرية التقنية فيما يلي:
- يضمن الحفاظ على ممتلكات الشركة و يسير المديرية في حالة غياب المدير العام .
- السهر و العمل على تطوير الإنتاج و تنفيذ برامج البيع والإنتاج
- يقوم بإجراء اجتماعات دورية ويتلقى تقارير من طرف الهيئات التابعة له .
- الفصل في المواضيع والقضايا ذات الخلافات المهنية .

### ثالثا : مديرية الموارد البشرية

### و الشكل رقم 3-3 : يوضح هيكل مديرية الموارد البشرية



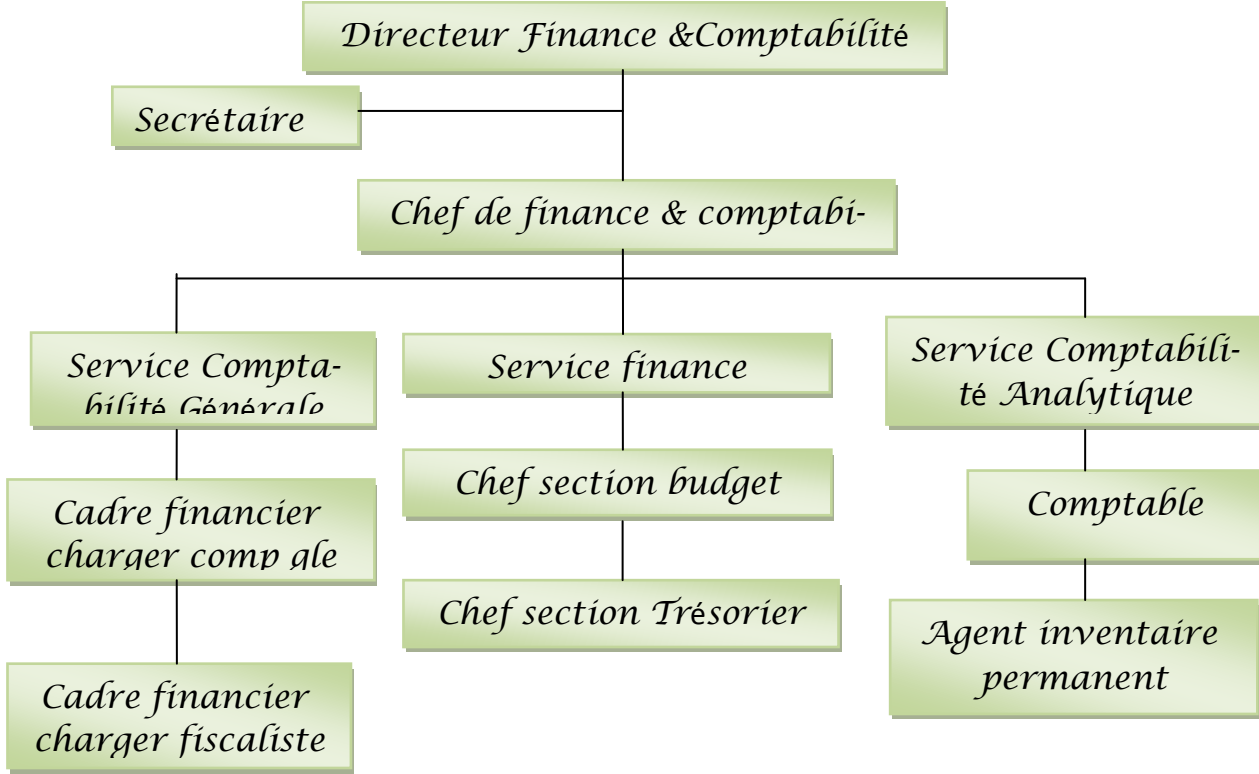
### المصدر : من وثائق الشركة

- وتمثل مهام مدير الموارد البشرية فيما يلي:
- وضع برنامج لتسيير الموارد البشرية على المدى الطويل.
- السهر على توفير الجو الاجتماعي (تحسين ظروف العمل).
- تطوير وتحسين مستوى الكفاءات عن طريق دورات تكوينية لكافة المستخدمين .
- حضور اجتماعات المدير العام .

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

رابعاً : مديرية المحاسبة و المالية

و الشكل رقم 3 - 4 : يوضح هيكل مديرية المحاسبة و المالية لشركة الاسمنت بسعيدة



المصدر : مستخلص من وثائق المؤسسة

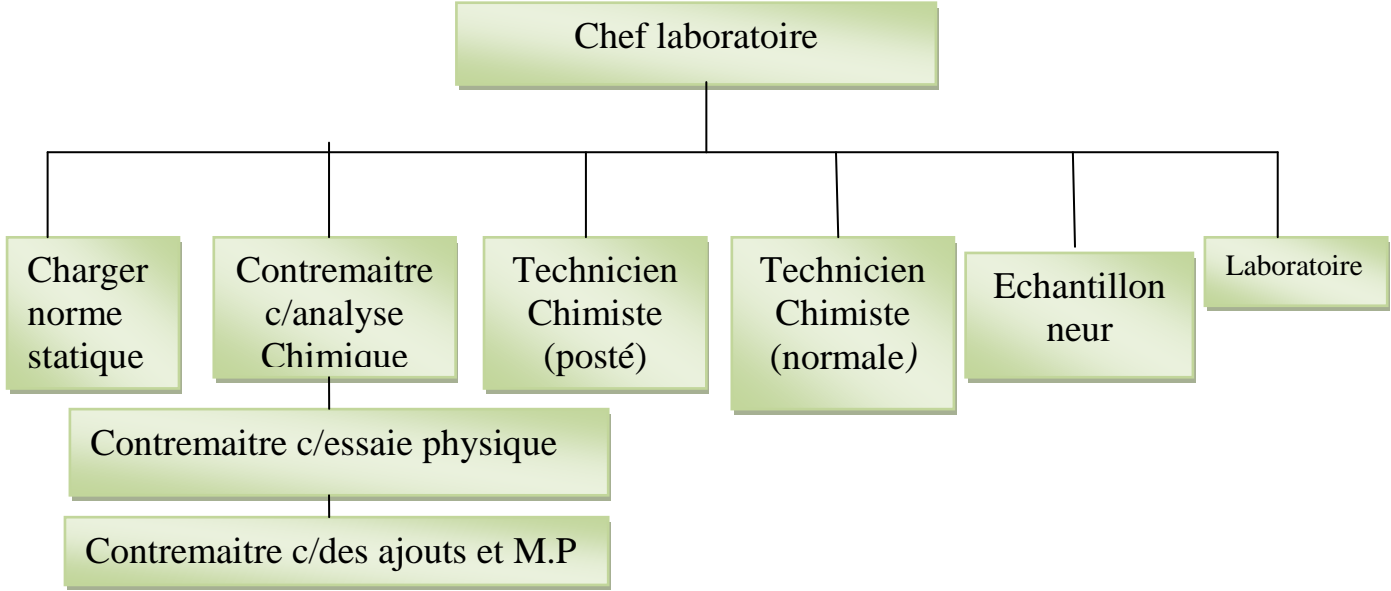
وتتمثل مهام مدير المحاسبة والمالية فيما يلي:

- مراقبة ميزانية الشركة باستمرار .
- وضع الميزانية المالية السنوية للشركة .
- يوقع رفقة المدير العام على الشيكات الموجهة لأصحاب الخدمات .
- مراقبة ودراسة الملفات الخاصة بعمليات الشراء (عتاد- مواد أولية) .
- تسيير وتطبيق الإجراءات القانونية على المستخدمين.
- حضور اجتماعات المدير العام .

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

خامسا : المخبر

و الشكل رقم 3-5: يوضح هيكل المخبر المتواجد بشركة الاسمنت بسعيدة



**المصدر :** مستخلص من وثائق المؤسسة

المخبر هو المسؤول عن عملية المراقبة والضبط الإحصائي للجودة يسيره رئيس المخبر ويرأسه عدة مسؤولين.  
**أ) المسؤول عن عدم المطابقة الإحصائية :** يقوم بتحقيق كل العمليات الخاصة بعدم المطابقة ومعالجتها ويقدم الدراسة الإحصائية ويحرس على la normalisation.  
**ب) الإطار التقني درجة أولى :** بالإضافة إلى المراقبة الإحصائية خلال مختلف مراحل الإنتاج يقوم بالتصحيح في حالة وقوع أخطاء أو عيوب .

**ج) رئيس القسم :** يسير كل العمليات المتعلقة بالمواد الأولية.  
**د) التقني الكيميائي:** يقوم بتحقيق كل التحاليل الخاصة بمراقبة المنتج خلال مختلف مراحل الإنتاج.  
**هـ) التقني:** يقوم بنفس الوظائف التي يقوم بها التقني الكيميائي بالإضافة إلى الأشعة X .  
**و) مخبري المحاولات الفيزيائية :** يقوم بتحضير العينات ويقوم بتحقيق جميع المحاولات.  
**ز) المخبري المرسم:** يقوم بمراقبة المنتج خلال مختلف مراحل الإنتاج ويقوم بعمليات التصحيح.

المطلب الرابع: الميزانيات الخاصة بالمؤسسة لسنة 2011 - 2012 .

في هذا المطلب يتم إظهار الميزاني لسنة 2011 وكذلك ميزانية 2012 وهذا من وثائق المؤسسة .

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

الفرع الأول : ميزانية سنة 2011 ( أصول و خصوم )

أولا : الأصول

BILAN (ACTIF)			
LIBELLE	BRUT	AMO/PROV	NET
Actifs NON COURANTS			
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif			
Immobilisations incorporelles	2 954 040,86	944 094,26	2 009 946,60
Immobilisations corporelles			
Terrains	2 713 979,50	0,00	2 713 979,50
Bâtiments	943 482 929,94	931 192 604,33	12 290 325,61
Autres immobilisations corporelles	4 857 651 427,50	3 623 505 262,03	1 234 146 165,47
Immobilisations en concession			
Immobilisations encours	827 927 871,70	0,00	827 927 871,70
Immobilisations financières			
Titres mis en équivalence			
Autres participations et créances rattachées	1 108 845,16	0,00	1 108 845,16
Autres titres immobilisés			
Prêts et autres actifs financiers non courants	13 321 782,55	0,00	13 321 782,55
Impôts différés actif	55 328 792,83	0,00	55 328 792,83
TOTAL ACTIF NON COURANT	6 704 489 670,04	4 555 641 960,62	2 148 847 709,42
ACTIF COURANT			
Stocks et encours	916 758 857,43	83 850 710,98	832 908 146,45
Créances et emplois assimilés			
Clients	80 233 168,84	502 084,44	79 731 084,40
Autres débiteurs	12 227 152,35	0,00	12 227 152,35
Impôts et assimilés	49 777 229,06	0,00	49 777 229,06
Autres créances et emplois assimilés			
Disponibilités et assimilés			
Placements et autres actifs financiers courants			
Trésorerie	540 649 433,38	0,00	540 649 433,38
TOTAL ACTIF COURANT	1 599 645 841,06	84 352 795,42	1 515 293 045,64
TOTAL GENERAL ACTIF	8 304 135 511,10	4 639 994 756,04	3 664 140 755,06

المصدر : من وثائق الشركة

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

ثانيا : حصول

BILAN (PASSIF)		
LIBELLE	NOTE	2011
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
Capital émis		1 050 000 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)	15	786 632 114,16
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)	15	335 357 917,82
Autres capitaux propres - Report à nouveau		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
<b>TOTAL I</b>		<b>2 171 990 031,98</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>		
Emprunts et dettes financières	16	275 419 530,13
Impôts (différés et provisionnés)	17	
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	25	339 792 811,82
<b>TOTAL II</b>		<b>615 212 341,95</b>
<b>PASSIFS COURANTS:</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés	18	247 173 211,00
Impôts	19	117 032 526,46
Autres dettes	19	592 376 345,85
Trésorerie passif	20	730 654,68
<b>TOTAL III</b>		<b>957 312 737,99</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>3 744 515 111,92</b>

المصدر : من وثائق الشركة



## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

الفرع الثاني : ميزانية سنة 2012 ( أصول و خصوم )

LIBELLE	BRUT	AMO/PROV	NET
ACTIFS NON COURANTS			
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif			
Immobilisations incorporelles	3 474 040,86	1 415 749,06	2 058 291,80
Immobilisations corporelles			
Terrains	2 713 979,50		2 713 979,50
Bâtiments	943 466 529,94	932 952 046,50	10 514 483,44
Autres immobilisations corporelles	5 450 756 257,82	3 894 676 709,86	1 556 079 547,96
Immobilisations en concession			
Immobilisations encours	577 541 010,58		577 541 010,58
Immobilisations financières			
Titres mis en équivalence			
Autres participations et créances rattachées	1 108 845,16		1 108 845,16
Autres titres immobilisés			
Prêts et autres actifs financiers non courants	11 577 668,85		11 577 668,85
Impôts différés actif	45 729 537,64		45 729 537,64
TOTAL ACTIF NON COURANT	7 036 367 870,35	4 829 044 505,42	2 207 323 364,93
ACTIF COURANT			
Stocks et encours	856 687 528,22	79 039 557,52	777 647 970,70
Créances et emplois assimilés			
Clients	89 182 007,82	486 480,21	88 695 527,61
Autres débiteurs	18 907 562,69		18 907 562,69
Impôts et assimilés	49 507 850,96		49 507 850,96
Autres créances et emplois assimilés			
Disponibilités et assimilés			
Placements et autres actifs financiers courants			
Trésorerie	471 126 499,64		471 126 499,64
TOTAL ACTIF COURANT	1 485 411 449,33	79 526 037,73	1 405 885 411,60
TOTAL GENERAL ACTIF	8 521 779 319,68	4 908 570 543,15	3 613 208 776,53

المصدر : من وثائق الشركة

### المبحث الثاني : تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة

تنشط المؤسسة في بيئة تحكمها عدة متغيرات ، فلا يمكن إن تستمر في نشاطها حتى يتم التعرف على هذه المتغيرات .

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

### المطلب الأول : إمكانية الشركة و الطلب على مادة الإسمنت

إن في هذا المطلب يتم التعرف على إمكانية الشركة و ذلك من خلال التطرق إلى تطورات الطلب على هذه المادة اي صناعة الخرسانة و منتجات البناء و التشيد و مامدى امكانية المؤسسة في هذا القطاع .

### الفرع الأول : إمكانية الشركة

ان النتائج الاجابية المحققة في السنوات الاخيرة تتمثل في رقم أعمالها و نتيجاتها ، وهذا يوضح لنا على مدى امتلاك المؤسسة قدرات ترفع من نشاطها و ذلك من خلال استغلال كفاء لطاقاتها الانتاجية و يمكن إجازها على النحو التالي :

- الإمكانيات التكنولوجية العالية للمؤسسة تسمح لها بتحقيق مستويات نشاط بتكلفة منخفضة نسبيا .

- امتلاك المؤسسة لمحاجر قريبة لتموين العملية الانتاجية و إكتسابها لموقع جغرافي مناسب .

- امتلاك المؤسسة ليد عاملة ذات كفاءة عالية حيث تقدر بـ 280 عامل سنة 2013 .

- انتاج نوع واحد من الاسمنت ذو جودة عالية و كذلك وفق معايير دولية " CPJ42.5 " .

### الفرع الثاني : تطورات الطلب على مادة الإسمنت

تعتبر مادة الاسمنت المادة الاولى لانها تعد المادة الاساسية في صناعة الخرسانة الجاهزة و كذلك صناعة منتجات البناء و التشيد كالبلاط ... الخ ، و بالتالي ان الطلب على هذه المادة يتاثر ببرامج الدولة المسطرة في اطار السكن الاجتماعي بالاضافة الى الطرقات و الموانئ و المطارات و السدود و كل ما هو تابع لقطاع البناء ، ولقد عرف الطلب على هذه المادة خلال الخمس سنوات الفارطة نموا كبيرا مثلا في سنة 2009 انشاء 1 مليون وحدة سكنية و لقد و صل الاستهلاك الجزائري المحلي 18 مليون طن خلال سنة 2010 و الطلب في تزايد مستمر في 2011 و 2012 و 2013 .

### المطلب الثاني : مكانة الشركة في القطاع و تحليل قوى التنافس

إن مكانت الشركة تبرز من خلال الكمية التي تنتجها من الإنتاج و مامدى تلبيتها او تغطيتها لمتطلبات السوق المحلي و يتمثل في الحصة السوقية للشركة ويكون التوضيح من خلال قياس انتاج الشركة على المستويين " الجهوي ، و الوطني " حيث تقدر طاقتها الانتاجية بـ 500000 طن سنويا ، و تحليل قوى التنافس التي تواجه المؤسسة .

### الفرع الأول : تطور إنتاج الشركة نسبة إلى الإنتاج الوطني

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

من اجل تتبع التغيرات الحاصلة على انتاج الشركة و الانتاج الوطني سنذكر المعطيات الخاصة بالفترة الممتدة من 2008 الى غاية 2012 في الجدول الموالي :

**الجدول 3 - 1 : تطور انتاج الشركة نسبة الى الانتاج الوطني من 2009-2012 .**

2012	2011	2010	2009	
393110	470100	504140	518230	إنتاج الشركة
15000000	11555570	11219000	11513000	الإنتاج الوطني
%2.62	%4.06	%4.49	%4.50	الحصة النسبية
%16.37-	%6.75 -	%2.72 -	-	Δ النسبي في إنتاج الشركة
%29.80	%3	%2.55-	-	Δ النسبي في الإنتاج الوطني

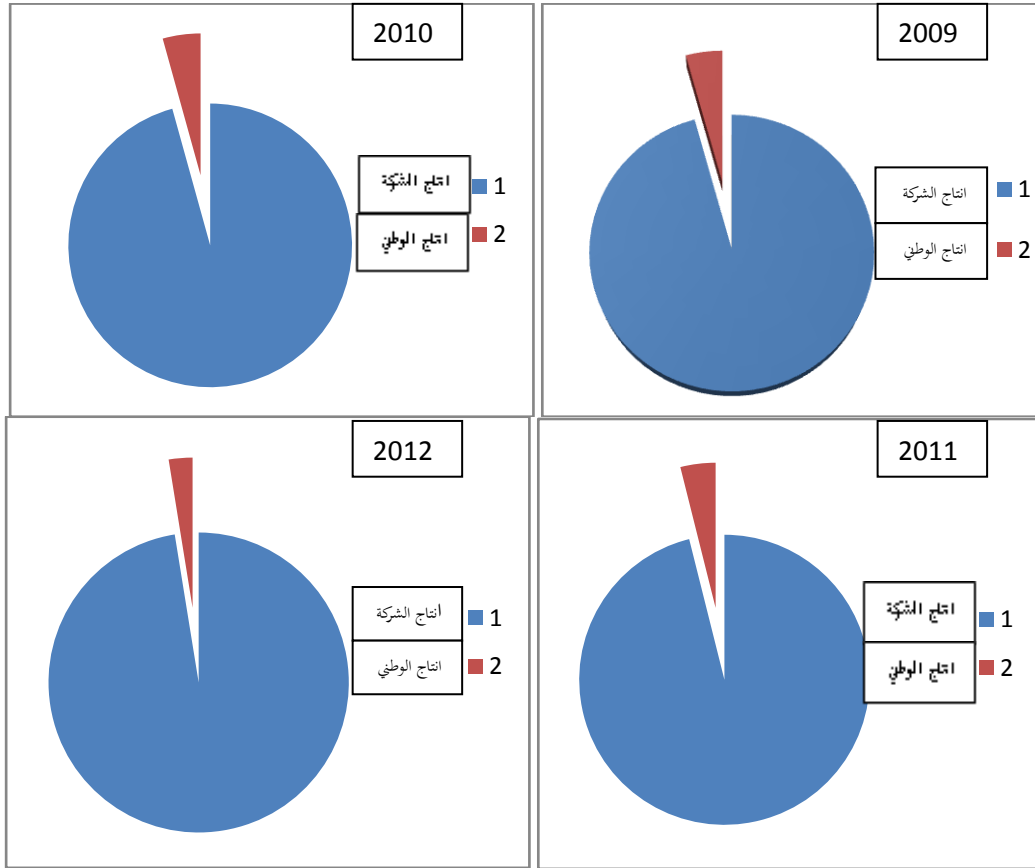
**المصدر : من وثائق الشركة**

**ملاحظة :** بخصوص سنة 2011 لقد كان الإنتاج الوطني خلال اربع اشهر الأولى يفوق إنتاج اربع اشهر الأولى من سنة 2010 بنسبة 3 % لذا عممت النتيجة على النحو التالي (  $11219000 \times 3\%$  ) + 11219000 لذا كانت النتيجة مساوية لـ : 11555570 طن .

بالإضافة يظهر من خلال الجدول السابق ان الحصة النسبية للشركة تراجعت بشكل تدريجي خلال كل فترة ، حيث بلغت سنة 2009 بنسبة قدرها 4.5% مقارنة بسنة 2012 بلغت نسبتها 2.62% و هذا التراجع راجع الى مزاحمت الشركات الأخرى المنتجة لنفس المنتج لها ، سأظهر هذه التطورات من خلال الرسوم البيانية التالية .

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

الشكل رقم 3 - 1 : يوضح نسبة إنتاج الشركة و نسبة الإنتاج الوطني خلال السنوات التالية 2009 ، 2010 ، 2011 ، 2012



المصدر : من إعداد الطالبة

### الفرع الثاني : تحليل قوى التنافس لدى الشركة محل الدراسة

ان قوى التنافس هي خمسة " تهديدات الداخلين الجدد ، قوة تفاوض الزبائن ، قوة تفاوض الموردين ، تهديدات المنتجات البديلة ، و في الاخير مؤسسات القطاع .

**أولا : تهديدات الداخلين الجدد :** ان الداخلين الجدد هم بمثابة تهديد للشركة ، لان اي شركة تقتحم السوق تكون لديها الرغبة في السيطرة عليها و هذا ما يشجعهم على الدخول بامكانيات و قدرات حديثة و متطورة تآثر على مردودية القطاع .

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

**ثانيا : تهديدات المنتجات البديلة :** ان مادة الاسمنت من احد المواد الاولية التي تمون قطاع البناء ، حيث تعد كغيرها من المنتوجات التي لها منتجات بديلة مثلا منتوج الحديد و منتوج الزجاج و الالمنيوم لآكن هذه المنتجات لاتشكل تهديدا كبيرا على مادة الاسمنت لان لا يكمن الاستغناء عنها نهائيا .

**ثالثا : قوة تفاوض الزبائن :** ان زبائن الشركة جميعها عبارة عن المؤسسات التي تنشط في قطاع البناء " العامة ، الخاصة " و كلا منهما لا يشكلان اي تهديد على الشركة و ذلك راجع الى ان الطلب يفوق العرض و لتغطية العجز تلجأ الدولة الى الاستراد من الخارج ، ويعود هذا الى ان مادة الاسمنت مادة استراتيجية و لهذا تتدخل الدولة في تحديد الاسعار لدى المؤسسات العمومية

**رابعا : قوة تفاوض الموردين :** لا تستطيع الشركة توفير كل ما تحتاجه لوحدها و بصفة دائمة فهي تحتاج الى من تستعين به لتوفير ما تحتاجه من مواد اخرى و هذه المواد تكون مساعدة في عملية الانتاج حيث تعتبر مواد اولية و سوف نذكر من بينها :

**أ) خامات الحديد :** للشركة عدت بدائل في توفير هذه المادة مما لا يشكل لها تهديد لآكن في بعض الاحيان يكلفها باهضا اذا تم جلبه من مناطق " الشرق ، الوسط ... " .

**ب) مادة الجبس :** هذا المورد يعد أقل تكلفة بعبارة يستخرج من منجم تابع للشركة و هذا لا يعد تهديد للشركة

**ج ) الاكيس الورقية للاسمنت :** يعتبر مصنع الورق و السيليلوز بعين الحجر الممون الوحيد للشركة اذن يعتبر تهديد للشركة ، مما يجب عليها البحث عن بدائل اخرى لتفادي هذه التهديدات .

**د) قطع الغيار و الآجور الخاص بالفرن :** تحصل عليها من الخارج ففي بعض الاحيان تستوردها من " فرنسا ، المانيا ، ايطاليا " اذن تعتبر تهديد للشركة لآنه يحملها تكاليف باهضة .

### **خامسا : مزاحمة مؤسسات القطاع**

**أ) مؤسسات قطاع الاسمنت في :** ان قطاع الاسمنت في الجزائر يتكون من 12 مؤسسة عمومية متشكلة من اربع مجمعات تابعة الى GROUPE GICA و هذه المجمعات هي كمايلي :

**- مجمع الإسمنت للوسط ERCC :** يتكون من ثلاث و حدات " ريس حامدو بالجزائر ، وحدة مفتاح بالبلدية ، وحدة سور الغزلان بالبوية .

**- مجمع الإسمنت للغرب ERCCO :** يتكون هو الأخير ايضا من ثلاث و حدات وهي " وحدة سعيدة وهي محل الدراسة ، وحدة زهانة بمعسكر ، وحدة بني صاف بعين تموشنت .

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

- **مجمع الإسمنت للشرق ERCE**: له خمس وحدات و هي " وحدة عين الكبيرة ولاية سطيف ، وحدة عين توتة بباتنة ، وحدة حجر السود بسكيكدة ، وحدة الماء لبيوض بتبسة ، وحدة حمامة بوزيان بقسنطينة "
- **مجمع إسمنت شلف ECDE**: وهي وحدة واحدة بولاية شلف .

إضافة الى القطاع الخاص له مجمع واحد ، وهو **المجمع الجزائرية للإسمنت** و هو الوحيد فهذا القطاع كان يغطي نسبة 33% سنة 2010 .

**ب) الوضعية التنافسية للشركة :** ان قطاع الإسمنت بالجزائر لا يغطي الطلب المحلي المتزايد على هذه المادة ، و المؤسسة مازالت في وضعية تنافسية مريحة لآكن يجب ان تأخذ بعين الإعتبار الإستراتيجيات التوسعية التي هي مبرجة خلال الثلاث سنوات القادمة من اجل ان لا تأثر على حصتها السوقية بين مؤسسات هذا القطاع و ان تتفطن للتغيرات التي تحصل في القطاع و ان تكون دائما على استعداد من اجل ان لا تخسر مركزها التنافسي .

### المطلب الثالث : الميزة التنافسية و أسس بنائها في الشركة

ان الميزة التنافسية تكون من خلال تقييم الميزة التنافسية و يكون ذلك عن طريق دراسة ميزة تميز المنتج ، ميزة التكلفة الأقل بالضافة الى تقييم اسس بناء الميزة التنافسية في الشركة من خلال " الفعالية ، الجودة ، التحديث ، الاستجابة لحاجات العميل "

### الفرع الأول : تقييم الميزة التنافسية

كما مر في الفصل الاول فان الميزة التنافسية نوعان " ميزة التميز المنتج و ميزة التكلفة الأقل " .

**أولا : ميزة تمييز المنتج :** ان منتج الاسمنت العادي هو بمثابة منتج نمطي يغيب فيه التميز الى حد ما ، لأن

المنتجين لهم نفس خصائص المنتج و خصوصا الجودة لانها العنصر الضروري في المنتج لانه المادة الاولية و الاستراتيجية في قطاع البناء و اذا كان هذا المنتج لا يكتسب جودة فانه يادي الى عواقب وخيمة بالاضافة الى ان التميز يكون في الخدمات و التي بدورها تختلف من مؤسسة الى اخرى و نضيف الى هذين العنصرين عنصر الزمن ، حيث يجب على الشركة تقيص الزمن لزيائنها من اجل الاحتفاظ بهم كزبائن لها .

**ثانيا : ميزة التكلفة الأقل :** تعد ميزة التكلفة الأقل الرهان و التحدي التي تسعى جميع مؤسسات الاسمنت

تحقيقه و ذلك راجع الى ان المنتج النمطي لا يحتاج الى التمييز ، لدى تقوم هذه مؤسسات ببناء مصانعها قرب المادة الاولية التي تعتبر اساسية في الانتاج على سبيل المثال **الجبس** فهو صاحب النسبة الاكبر تقدر ب 75% - 80% في تشكيل مادة الاسمنت كذلك **الطين** التي تتراوح نسبته ما بين 19% و 24% كذلك في تشكيل المادة ولأن وزنها ثقيل تتطلب تكلفة أكثر كلما بعد المصنع عنها ، و شركة الحساسنة تملك محاجر بالقرب منها لذا تهدف و تسعى هذه الشركة جاهدا الى تخفيض هذه التكاليف قدر الأمكان لكي تسمح لها من تحقيق هذه الميزة

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

، بالإضافة الى تسويق المنتج و هذا ما يدعى بالتكامل العمودي وبخصوص التكامل الخلفي و هذا الأخير متعلق بعملية التموين لهذا قامت الشركة بانشاء دائرة للمواد الاولية تسهر على تسيير المحاجر و كذلك صيانة العتاد الخاص بها و كل الانشطة التي تكون تابعة لهذه الدائرة ، اما التسويق فان الشركة قد خصصت جزء كبير من منتجاتها الى التسويق و الجزء المتبقي تقوم الشركات التابعة لمجمع الغرب بتغطيتها و رغم التكامل الموجود بين جميع الشركات فالطلب يبقى محود مقارنة بالشركات العالمية .

إن المؤسسات الجزائرية تملك ميزة تتمثل في تخفيض تكلفة الطاقة و اليد العاملة ، لأن عنصر الطاقة له أهمية في صناعة الاسمنت إلا إن هذه الميزة لا تعد دائمة في ظل التغيرات التي تتعرض لها البيئة .

أما فيما يخص القدرات و مراقبتها للإستغلال فإن الشركة لقد إستطاعت تدارك ذلك التأخر الذي كانت تعاني منه أو التذبذب في إستغلال الطاقة فهي كما هو مذكور سالفا إن طاقتها الإنتاجية تقدر بـ 500000 طن سنويا خلال سنة 2012 و تطور إنتاجها .

و هي أيضا تحقق وفرات في التكلفة من خلال إقتصاديات الحجم هي الميزة التي تتسم بها هذه الصناعة ، إلا إن الشركة يبقى إعتماؤها لهذه الميزة محدودا نسبيا عكس الشركات الأخرى التي رفعت في طاقتها الإنتاجية عكسها هي التي انحصرت طاقتها في حدود 5 الاف طن سنويا وذلك من بداية في النشاط وكذلك رغم إرتفاع الطلب على هذه المادة .

### الفرع الثاني : أسس بناء الميزة التنافسية في الشركة

إن من اسس بناء الميزة التنافسية هي " الجودة ، التحديث ، الإستجابة الى حاجيات العميل " .

**أولا : الفاعلية :** نقصد بالفاعلية هي كمية المدخلات نسبة الى كمية المخرجات و المدخلات تتمثل في المواد الأولية و اليد العاملة ، و سوف نوضح ذلك من خلال المقارنة التي سوف أجريها على سنة 2008 و 2012 وذلك من خلال الجدول التالي :

### **جدول رقم 3 - 2 : الوفرات المحققة في المواد الاولية خلال سنة 2011 مقارنة بـ 2012**

Δ	%	Δ	2012	2011	
-	-	-	442745	486583	كمية المواد الاولية المستهلكة " طن "
-	-	-	393110	470100	كمية الانتاج " طن "
-	-	-	1.13	1.03	نصيب طن من الانتاج من المواد الاولية
% 9-		43838-	442745	486583	كمية المواد الموالية لانتاج 2012

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

عدد العمال	292	270	22-	7.32-%
نصيب العامل الواحد من الانتاج	1609.93	1448.55	161.37-	10.02-%

### المصدر : من وثائق الشركة

من خلال هذا الجدول يتضح أن الشركة تحقّق وفرات في المواد الأولية بكمية تزيد عن 43838 طن وذلك سنة 2012 مقارنة بسنة 2011 اي بنسبة 9% و ذلك لإستعمال نظام جودة ممتاز وهذا راجع إلى عمليات التحديث و عمليات الصيانة ، وهذا يدل على إن الشركة تزيد من كفاءتها في عملية إستغلال المواد الاولية ، بالإضافة إن المؤسسة قامت بتخفيض عدد العمال من 292 عامل سنة 2011 الى 270 عامل سنة 2012 و بدوره يمثل نسبة 7.53 % مما يدل على انخفاض مردودية العامل الواحد الى 1448.55 طن سنويا من الاسمنت وهذه الإستراتيجية غير ناجحة و تأثر في الإنتاج حيث كما هو ملاحظ إن إنتاج 2012 منخفض عن إنتاج 2011 وهذا مايدعوها الى تغيير استراتيجيتها في تقليص عدد العمال و رفع إنتاجها و تخفيض تكاليفها .

**ثانيا : الجودة:** إن إرتفاع كفاءة إستغلال المواد و أيضا اليد العاملة بالإضافة إلى ضبط الزمن لعملية الإنتاج و أعمال الصيانة يراجع أساسه إلى الجودة ، وإن الجودة تساهم في التقليل العيب الذي يظهر على المنتج و الشركة في تغير مستمر من أجل تحسين إدارة جودتها من سنة الى أخرى .

**ثالثا : التحديث " التجديد " :** يجب على الشركة تغير في أصولها و الانظمة التسييرية و الشركة كل سنة تقريبا تقوم بإقتناء استثمارات تكلفها كثيرا مثلا " معدات الإنتاج .. إلخ " ، وبالإضافة إلى أن الشركة قامت بتخفيض عدد العمال مثلا سنة 2008 كان عدد العمال حوالي 338 وفي سنة 2012 إنخفض عدد العمال إلى 270 عامل إما بخصوص سنة 2013 حيث كان العكس كانت زيادة في عدد العمال بـ 273 عامل وهذا تعد إستراتيجية متبعة من طرف الشركة من أجل رفع كمية الإنتاج و أيضا الشركة تقوم ببرامج التكوين و التدريب لعمالها من أجل تحقيق مستوى إنتاج مميز و كل هذا يحقق لنا جودة المنتج .

**رابعا : الإستجابة لحاجيات العميل :** إن إنتاج هذه المادة بالجودة مرضية و موافق لحاجات الزبون و يتم تسليمه في الوقت المحدد بحيث ان الشركة تنتج مادة الاسمنت بالجودة اللازمة ، و هي تهدف الى إرضاء الزبون المتعامل معها و يكون ذلك من خلال تخفيض زمن الانتظار بالإضافة الى الاستماع الى مشاكلهم وأرائهم و جميع الانشغالات.

### المبحث الثالث : تحليل تكاليف الشركة محل الدراسة وتطبيق طريقة ABC بها

تعتبر التكاليف محور هام تهتم به الشركة لأنه يتطلب المعرفة الدقيقة لمختلف جوانبها من أجل التحكم فيها وذلك وفق الطريق التي تتبعها أما في حالة إتباعها أو إستعمالها لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ففي هذه الحالة السؤال يطرحه نفسه " هل تنخفض التكاليف في حالة إستعمال هذا النظام " وللإجابة على هذا السؤال إرتئينا الى تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب فالمطلب الأول يتحدث عن تكاليف الإنتاج في الشركة



## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

وفق النظام المطبق ، أما المطلب الثاني : تطبيق نظام ABC في المؤسسة و المطلب الثالث : دراسة مخرجات هذا النظام وقواعده وتطبيقه .

### المطلب الأول : تكاليف الإنتاج بالشركة وفق النظام المطبق من طرفها

سوف أتناول في هذا المطلب ثلاث فروع بحيث الفرع الأول يتحدث عن عنصر نظام التكلفة في الشركة سواء كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة و الفرع الثاني كيفية حساب تكلفة المنتج إبتداء من الطحين وصولا إلى المادة النهائية وهي الإسمنت و ذلك وفق طريقة الحساب في المؤسسة ، بالإضافة إلى المقارنة بين التكاليف المتحصل عليها في سنة 2012 و سنة 2011 هذا في الفرع الثالث .

### الفرع الأول : عناصر نظام التكلفة في الشركة

**أولا : نظام التكلفة بالشركة :** إن مصلحة المحاسبة تتبع طريقة المحاسبة العامة فتقوم بجميع الأعباء المباشرة و الغير مباشرة " ثابتة و متغيرة " على جميع المنتجات ، حيث تقوم الشركة بحصر كافة الأعباء المباشرة للمنتج " تكلفة المواد المستعملة ، تكلفة اليد العاملة ، تكاليف الاهتلاك " من أجل حساب سعر تكلفة منتجاتها .

**أ) تكلفة المواد المستعملة :** من أجل خلق مادة الكالكيير ( le calcaire concasse ) و الطين من النوع الخاص ( le marne ) و أيضا خامات الحديد ( le minerai de fer ) و هذا من اجل انتاج الطحين ( la farine ) و بعد ذلك نحصل على الكلنكر ( le clinker ) و الجبس ( le gypse ) و مادة التيف ( tuff ) ، و مادة ( laitier ) التي هي بدورها تضاف إلى مادة الكلنكر من أجل الحصول على مادة الإسمنت و من ثم يتم حساب تكلفة جميع هذه المواد التي تدخل في تركيبة المنتج النهائي .

**ب) تكاليف الاهتلاك :** ان الشركة تعتمد طريقة الاهتلاك الخطي الثابت و يكون في اقساط اهتلاك التجهيزات و الآلات المستخدمة في العملية الانتاجية .

**ج) تكلفة اليد العاملة :** ان تكلفة اليد العاملة تتمثل في اجور العمال القائمين على جميع العملية الانتاجية ويتم تحميلها بشكل مباشر و يكون على العملية التي يساهمون فيها بشكل مباشر .

**- أما بخصوص التكاليف غير المباشرة :** يتم تحديد قيمة التكاليف الغير المباشرة التي لا يمكن تحميلها مباشرة على الانتاج و المتمثلة في " مصاريف خاصة بالمراقبة التقنية ، مصاريف خاصة بالادارة . مصاريف الخاص بالامن ، مصاريف خاصة بالتموين ، مصاريف الخاصة بالصيانة " .

### الفرع الثاني : حساب تكلفة المنتج النهائي

**أولا : حساب تكلفة الطحين :**

**أ) بطاقة خاصة بمخزون المواد المستعملة :**

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

**جدول رقم 3-7: يوضح بطاقة خاصة بمادتين " الطين ، الكالكيير المكسر "**

الكالكيير المكسر			الطين			
المبلغ "دج"	ت.و	الكمية "طن"	المبلغ "دج"	ت.و	الكمية "طن"	
		11000			25300	مخزون اول الفترة
		434885			203625	المدخلات
		439885			141365	الاستهلاك
		6000			87560	مخزون نهاية الفترة

**المصدر: من وثائق الشركة**

- نلاحظ ان المؤسسة رغم ان الطين تقوم بتوريده بالقرب من المصنع الا ان لها مخزون بداية المدة و مخزون نهاية المدة وهذا راجع الى سياسة تتبعها المؤسسة مثلا استغلال الوقت وتفرغها الإستغلال هذا الوقت في الإنتاج، الجدول التالي يوضح تكاليف كلا من المادتين .

**و الجدول رقم 3 - 8 : يوضح تكاليف الطحين و الكالكيير**

المبلغ "دج"	ت.و	الكمية "طن"	
			المواد المستعملة :
		141365	- الطين
		439885	- الكالكيير المكسر
			- خامات الحديد
			التكاليف المباشرة
			الاجرى
			التكاليف الغير مباشرة
		909178	المجموع

**المصدر: من وثائق الشركة**

**بطاقة خاصة بمخزون الطحين (ب)**

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

### جدول رقم 3-9 : يوضح بطاقة خاصة بمخزون الطحين لسنة 2012

المبلغ " دج "	ت . و	الكمية " طن "	
631830.74		507	مخزون بداية الفترة
1133017804.56	1246.20	909178	انتاج الفترة
1131983309.12	1246.20	908348	الاستهلاك الفترة
1666326.18	1246.31	1337	مخزون نهاية الفترة

المصدر : من وثائق الشركة

### ثانيا : حساب تكلفة الكلنكر

ان لحساب تكاليف الكلنكر يجب حساب جميع تكاليف المواد المستعملة فمثلا المواد الطاقوية التي تضاف في الطهي ، وأيضا المياه المستعملة في عملية التبريد ، بالإضافة إلى مخرجات المرحلة السابقة " الطحين " ، زيادة على جميع التكاليف المباشرة " تكاليف اليد العاملة ، أقساط الإهلاك لمعدات المستعملة في هذه المرحلة " زيادة على ذلك التكاليف الغير مباشرة .

### و الجدول رقم 3-10 : يوضح كيفية حساب تكلفة الكلنكر لسنة 2012 في المؤسسة

المبلغ " دج "	ت . و	الكمية " طن "	
		908348	الطحين المستعمل
			التكاليف المباشرة الاخرى
			التكاليف الغير مباشرة
		486096	المجموع

المصدر : من وثائق الشركة

### - بطاقة التي تخص مخزون الكلنكر :

### جدول رقم 3-11 : يوضح بطاقة مخزون الكلنكر لسنة 2012 في المؤسسة

المبلغ " دج "	ت . و	الكمية " طن " 2011	الكمية " طن " 2012	
		6000	2616	مخزون بداية الفترة
		403840	486096	انتاج الفترة
		407224	455276	استهلاك الفترة
		2616	33436	مخزون نهاية الفترة

المصدر : من وثائق الشركة

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

**ثالثا : حساب تكلفة الاسمنت :** لحساب تكلفة الاسمنت يكون وفق ما هو موضح في الجدول الموالي :

**الجدول رقم 3-12 :** يوضح كيفية حساب تكلفة الاسمنت خلال سنة 2012

المبلغ "دج"	ت . و	الكمية "طن"	
		486096	الكلنكر المستعمل الجبس التيف
			تكلفة المواد الاولية المستعملة
			اليد العاملة التكاليف المباشرة الاخرى
			التكاليف المباشرة الاجمالية
			التكاليف الغير مباشرة
		530928	المجموع

**المصدر :** من وثائق الشركة

ان كمية انتاج مادة الاسمنت نوع CPJ لسنة 2012 لقد بلغ 530928 طن بتكلفة اجمالية قدرها بـ XXX,XX دج اي بتكلفة وحدوية قدرها XX,XX دج و هذا من خلال الجدول السابق مقارنة بسنة 2011 لقد بلغت 470100 طن بتكلفة اجمالية قدرها XXX دج اي بتكلفة وحدوية قدرها XX,X دج

**- بطاقة خاصة بمخزون مادة الاسمنت**

**الجدول رقم 3-13 :** بطاقة مخزون الاسمنت CPJ لسنة 2012

المبلغ "دج"	ت . و	الكمية "طن" 2011	الكمية "طن" 2012	
		23500	15350	مخزون بداية الفترة
		470100	530928	انتاج الفترة
		478250	516856	مبيعات الفترة
		15350	29423	مخزون نهاية الفترة

**المصدر :** من وثائق الشركة

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

كما هو موضح لقد بلغت كمية الإنتاج 530928 مليون طن بعكس سنة 2011 كان إنتاج الفترة يقدر بـ 470100 مليون طن ، و ايضا كمية المبيعات نلاحظ ان مبيعات 2012 كان 516856 مليون طن أما مبيعات 2011 قدرت بـ 478250 مليون طن .

### الفرع الثالث : تكاليف الوحدة للإنتاج لسنة 2012 ومقارنتها بسنة 2011

#### أولا : تكاليف الوحدة للإنتاج سنة 2012

من اجل معرفة جميع التغيرات التي حصلت على مستوى تكاليف مؤسست الاسمنت بالحساسنة و لاية سعيدة ، اردت ان اقوم بمقارنة تكاليف سنة 2012 بتكاليف سنة 2011 ، سيتم التوضيح من خلال الجدول التالي :

#### الجدول رقم 3 - 14 : يوضح التكلفة الوحدة لسنة 2012

الاشهر	كمية الانتاج " طن "	التكلفة الوحدة " دج / طن "
01	41900	Xxxxxxx
02	44000	Xxxxxx
03	39800	Xxxxxxx
04	46120	Xx
05	35208	Xxxxxxxxxx
06	42800	Xxxxxxx
07	42100	Xxxxxxx
08	48500	X
09	48500	X
10	48000	X
11	47500	Xx
12	46500	Xxx
المجموع	530928	-----

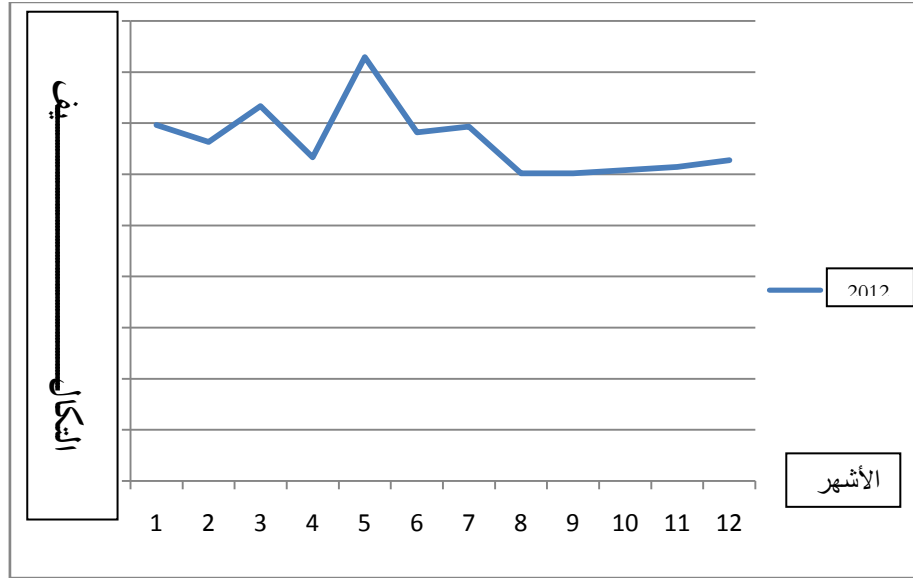
المصدر : من وثائق الشركة

من الجدول الذي سبق يوضح لنا التكلفة الوحدة للإنتاج هي في تزايد مستمر في الشهرين الأولين اما في شهر " ماي " فكانت التكلفة الوحدة منخفضة و هذا راجع الى فترة الصيانة التي قامت بها الشركة وبعد ذلك بدأت

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

ترتفع شيئاً فشيئاً ثم تنخفض انخفاض طفيف في شهر " نوفمبر و ديسمبر " وهذا راجع الى نهاية السنة بحيث تقوم المؤسسة بإعداد وثائق و الموازين الخاصة بنهاية الفترة .

**و الشكل رقم 3- 8 : يوضح التكلفة الوحديّة للإنتاج خلال سنة 2012**



**المصدر :** من إعداد الطالبة وفق إدارة المحاسبة

**ثانياً: مقارنة بين التكاليف الوحديّة للإنتاج لسنة 2011 و 2012**

إن التوضيح يكون من خلال الجدول الموالي :

**الجدول رقم 3 - 15 : يوضح التكلفة الوحديّة لسنة 2011 و 2012**

سنة 2011		سنة 2012		
ت . و " دج / طن "	كمية الإنتاج " طن "	ت . و " دج / طن "	كمية الإنتاج " طن "	الاشهر
Xxxxxxx	37970	Xxxxxxx	41900	01
Xxxxxxx	38000	Xxxxxx	44000	02
Xxxxxx	41170	Xxxxxxx	39800	03
Xxxxxxxxxx	28040	Xx	46120	04
Xxxxxxx	38600	Xxxxxxxxxx	35208	05
Xx	44600	Xxxxxxx	42800	06
X	50600	Xxxxxxx	42100	07

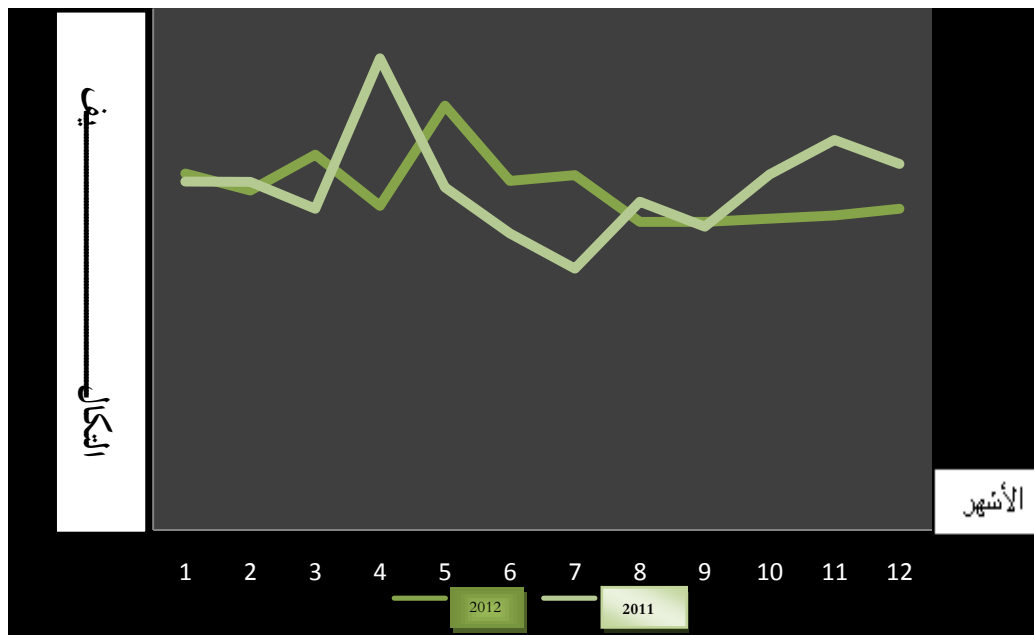
## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

Xxxx	40300	X	48500	08
Xxx	43600	X	48500	09
Xxxxx	37200	X	48000	10
Xxxxx	33900	Xx	47500	11
Xxx	36120	Xxx	46500	12
-----	470100	-----	530928	المجموع

المصدر : من وثائق خاصة بالمؤسسة

من اجل التوضيح اكثر سوف اقوم بعرض البيانات الخاصة بالتكلفة الوحديّة للانتاج في الشكل التالي من اجل توضيح التغيرات التي حصلت خلال السنتين " 2011 و 2012 " .

**الشكل رقم 3-9 : يوضح المقارنة بين التكاليفين الوحديتين لسنة 2011 و 2012**



المصدر : من إعداد الطالبة وفق إدارة المحاسبة

من خلال الجدول و الرسم البياني يتضح لنا ان التكلفة الوحديّة تنخفض كلما زاد حجم الانتاج ، و هذا ما يوضح لنا ان التكاليف الثابتة تآثر على التكلفة الوحديّة من جهة و عمليات الصيانة من جهة اخرى باعتبار ان المؤسسة لديها فرن واحد مما يجبرها على التوقف في بعض الاحيان وهذا ما يحملها تكاليف باهضة ، اما بخصوص مقارنة التغيرات التي حدثت خلال السنتين محل الدراسة على التكلفة الوحديّة فمن الملاحظ ان في بداية سنة 2012 كانت التكلفة الوحديّة منخفضة لترتفع في شهر مارس عكس سنة 2011 حيث ان التكلفة الوحديّة بها كان مرتفعا لتنخفض في شهر مارس و تعاود الارتفاع في شهر افريل من سنة 2011 ، اما بخصوص شهر

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

أفريل سنة 2012 فان التكلفة الوحيدة كانت منخفضة ثم ارتفعت في شهر ماي وخفضت في شهر جوان الى شهر نوفمبر وديسمبر حيث انها ارتفعت بنسبة قليلة : اما بخصوص سنة 2011 فإنها ترتفع بشكل قليل لتتخفف في شهر جوان الى شهر جويلية يكون الانخفاض خيالي تم ينخفض قليلا في شهر اوت و سبتمبر الى ان يعاود الارتفاع في شهر أكتوبر و نوفمبر ثم تنخفض قليلا في شهر ديسمبر ، حيث ان هذا الارتفاع و الانخفاض يبرر لنا نجاح الشركة في خفض تكاليفها سنة 2012 مقارنة بسنة 2011 .

### المطلب الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركة

لقد تطرقت في الفصل الثاني على مداخل تخفيض التكاليف ومن بينها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ، بالإضافة الى ان الطريقة التي تستعملها المؤسسة غير التي سوف اتطرق اليها في مطلبي هذا من اجل ان أعالج تكاليفها ، ومن اجل ان اسقط الجانب النظري على دراستي هذه اتبعت عدة خطوات في ذلك حيث انني رأيت ان اقوم بالبحث عن بعض المقومات التي تخلق الجو و المحيط المناسبين من اجل تطبيق هذا النظام ، ثم الشروع في تطبيقه و ذلك لما توفر لدينا من معلومات وصولا الى حساب مجمل التكاليف مقارنة بالدراسة السابقة ، وبعد ذلك التوصل الى نتائج الدراسة و مقارنتها و استخلاص ايضا الى نتائج .

### الفرع الأول : مقومات تطبيق نظام ABC في الشركة .

سيتم التطرق الى ذكر مقومات تطبيق نظام ABC في المؤسسة و الدور الفعال الناتج من تطبيقها ، قبل البدء في تصميم و تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة لصناعة الاسمنت بالحساسنة ولاية سعيدة ، يجب البحث عن مقومات و ايضا المؤشرات الواجب توفرها لكي يعمل النظام بشكل جيد ومن بين هذه المقومات

**أولا: التنوع و الاختلاف في المنتجات و الخدمات المقدمة من طرف المؤسسة :** فمثلا من بين الخدمات التي تقدمها كالتنظيف الحضري اما بخصوص المنتجات فإن مؤسسة الإسمنت تقوم بإنتاج منتج واحد لذا يجب لها ان تقوم بإنتاج منتج اخر كقوائنها من المجمعات الاخرى في إنتاج النوع الثاني من الاسمنت CRS .

**ثانيا : زيادة التكاليف الغير المباشرة ضمن هيكل التكاليف :** ان المؤسسة مجمل تكاليفها المباشرة تتمثل في المواد الاولية و الاجور الخاصة بالعمال بالإضافة الى بعض التكاليف العامة الخاصة بالمنتجات ، إضافة الى ان المؤسسة تتطلع في ادخال الوسائل الحديثة التي تعتمد على التكنولوجيا الرقمية في الإنتاج مما سيرفع من نسبة التكاليف الغير مباشرة ضمن اجمالي التكاليف .



## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

**ثالثا : وجود نظام معلومات محاسبي يوفر البيانات الخاصة بالمنتج :** تستخدم مختلف اقسام المؤسسة برامج مختلفة توفر كل منها نوعا معينا من المعلومات هذا ما يساعدها في توفير كم هائل من المعلومات التي تخص المنتج الذي تنتجه مما يساعد المؤسسة على فهمه جيدا .

### الفرع الثاني : خطوات تطبيق هذا النظام

بعد توفير بعض المقومات التي سوف تساعد على تطبيق هذا النظام ، لذا يجب وضع بعض الإجراءات اللازمة لتطبيق هذا النظام في مؤسسة صناعة الإسمنت ، وتمثل هذه الإجراءات فيخمس مراحل و هي كالتالي :

### أولا : المرحلة الأولى : تحديد وتحليل الأنشطة

تعتبر المؤسسة لصناعة الإسمنت بالحساسنة لولاية سعيدة متعددة الأنشطة " الإنتاج ، الإنجاز ، و الانشطة الإدارية" و طبيعة كل نشاط تختلف على آخر ، وسوف أقوم بتحليل الأنشطة في كل قسم و ذلك وفق الشكل التالي :

#### **- قسم الإدارة :** إن هذا لقسم يقوم بـ:

- ✓ تسيير المصالح العامة .
- ✓ تسيير الموارد البشرية .
- ✓ مراقبة التسيير .
- ✓ المراجعة و التدقيق .

#### **- قسم التموين :** و أيضا يقوم بـ :

- ✓ تسيير المخزون .
- ✓ الشراء و التموين .

#### **- قسم العتاد :** يقوم هذا القسم بـ:

- ✓ نقل العمال و الموظفين .
- ✓ صيانة العتاد .
- ✓ نقل المواد و المنتجات .

#### **- قسم المعلوماتية :** يقوم هذا القسم بالانشطة التالية :

- ✓ صيانة اجهزة الإعلام الآلي .

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

✓ تصميم و صيانة موقع المؤسسة في الشبكة .

- **قسم المحاسبة و المالية :** يقوم هذا القسم بـ :

✓ تسيير المعلومات المالية .

✓ تسيير العمليات المحاسبية .

- **القسم التقني :** يقوم هذا القسم بـ

✓ المتابعة التقنية .

- **المصنع :** يقوم بـ

✓ مراقبة النوعية .

✓ إعداد فواتير البيع .

تعتبر أنشطة الإنتاج وأنشطة الانجاز هي أنشطة رئيسية وتعتبر تكاليفها كلها تكاليف مباشرة بالنسبة للمنتجات وللمشاريع ، ونظرا لضيق فترة التربص ونقص المعلومات المفصلة لأنشطة الإنتاج على مستوى المصنع مرحلة بمرحلة و ايضا نقص الإمكانيات لذا عند طرح السؤال الهام عن مدى مساهمة كل نشاط في تخفيض التكاليف دفع بنا إلى معالجة هذه الأنشطة المنجزة على مستوى الخطوط الإنتاجية كعلبة سوداء أي اعتبار كل التكاليف التي تحقق على مستواها المنتجات هي تكاليف مباشرة .

### **ثانيا : المرحلة الثانية : تحديد تكلفة كل نشاط**

يتم تحديد تكاليف الأنشطة سالفه الذكر من خلال بطاقة التكاليف التفصيلية لكل قسم وذلك من خلال تتبع هذه التكاليف حسب كل نشاط، وتتكون عناصر التكاليف من ثلاثة عناصر هي:

**أ) اللوازم المستهلكة :** يعتمد حساب اللوازم المستهلكة من خلال الحصول على كل استهلاكات اللوازم اللازمة لإتمام العمل، و يحسب حسب بطاقة صرف هذه اللوازم من المخزن ، حيث كل قسم من أقسام المؤسسة يحتاج إلى هذه اللوازم يتقدم من أمين المخزن بطلبية تكون في العادة شهرية تضم مختلف اللوازم التي يحتاجها القسم ، في الدراسة المقدمة حاولنا ربط هذه التكاليف بكل نشاط من خلال وثيقة تفصيلية لتكاليف كل قسم، وذلك بربط كل مصلحة أو رئيس مصلحة بكل نشاط .

**ب) الأجور والرواتب :** تعتبر الأجور والرواتب من أكثر التكاليف دقة في الحساب حيث تعتمد المؤسسة طريقة الإلكترونية في تحديد الموظفين، ويحتوي هذا البند على أجور ورواتب المستخدمين سواء كانوا دائمين أو مؤقتين،

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

ويعتبر اغلبها سهل التتبع إلى الأنشطة وذلك باستخدام كشوفات الأجور المستخرج من مصلحة تسيير الموارد البشرية .

**ج) مصاريف أخرى :** تحتوي هذه المصاريف على كل التكاليف الأخرى بغير لوازم مستهلكة والأجور والرواتب، وتحتوي على سبيل المثال: مصاريف الهاتف، اهتلاكات الأدوات المكتبية، المصاريف الخاصة بصيانة معدات المكتب من أجهزة التدفئة والمصاييح... الخ. و الجدول التالي يوضح ذلك .

### الجدول رقم 3 - 16: يوضح تتبع التكاليف حسب الأنشطة

النشاط	اللوازم المستهلكة	الاجور و الرواتب	مصاريف اخرى
تسيير المصالح العامة	ح/60 = + 715472619.45	ح / 63 = 433988023.54	ح/64 = 45578546.97
	ح/61 + ح/62 = 210190381.93		+ ح/65 = 9650447.04
			+ ح/66 = 15358040.22
تسيير الموارد البشرية			
المراجعة و التدقيق			
الدراسات			
تسيير المخزون			
الشراء و التموين			
نقل العمال و الموظفين			
صيانة المعدات			
تسيير العمليات المالية			
تسيير العمليات المحاسبية العامة			
أوامر بدء الإنتاج			
مراقبة النوعية			
إعداد فواتير البيع			
المجموع	925663001.38	433988023.54	70587034.23

المصدر : من الملحق رقم 01

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

### ثالث : المرحلة الثالثة : اختيار مسببات التكاليف

يتم اعداد مصفوفة الإرتباط بين الأنشطة و مسببات التكاليف ، حيث ان هذه العملية تحتاج الى معرفة دقيقة بالنشاط و المسبب الأقرب و الذي يعطي افضل نتيجة دقيقة .

لقد تم تحديد بعض هذه المسببات من خلال التحدث مع المسؤولين في مختلف الأقسام و مسؤولي المحاسبة بالمؤسسة .

### الجدول رقم 3 - 17: يوضح مصفوفة الإرتباط بين الأنشطة ومسببات التكاليف

عدد الدراسات	ساعات العمل المباشرة	عدد التدخلات	عدد المستخدمين	عدد الفواتير	عدد الطلبات	عدد أوامر الشراء	النشاط
	X						تسيير المصالح العامة
X			X				تسيير الموارد البشرية
	X						المراجعة و التدقيق
X	X						الدراسات و التكوين
					X		تسيير المخزون
						X	الشراء و التمويل
			X				نقل العمال و الموظفين
		X					صيانة المعدات
	X						تسيير العمليات المالية
	X						تسيير العمليات المحاسبية العامة
		X					مراقبة النوعية
				X			إعداد فواتير البيع

المصدر : من إعداد الطالبة

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

بعد ذلك يجب معرفة المسبب الذي يؤدي استخدامه الى إعطاء نتائج دقيقة ، ثم نحدد عدد المسببات حسب كل نشاط ، وهذا ما يحدده الجدول التالي ، حيث اعتمده بقدر الإمكان على معلومات مقدمة من طرف عمال المؤسسة ( مختلف الأقسام ) .

### الجدول رقم 3 - 18: يوضح عدد المسببات حسب كل نشاط

عدد الدراسات	ساعات العمل المباشرة	عدد التدخلات	عدد المستخدمين	عدد الفواتير	عدد الطلبات	عدد أوامر الشراء	النشاط
	1776						تسيير المصالح العامة
51			270				تسيير الموارد البشرية
	1776						المراجعة و التدقيق
51							الدراسات و التكوين
					14547		تسيير المخزون
						1309	الشراء و التمويل
			270				نقل العمال و الموظفين
							صيانة المعدات
	1776						تسيير العمليات المالية
	1776						تسيير العمليات المحاسبية العامة
		27105					مراقبة النوعية
				14200			إعداد فواتير البيع

المصدر : من إعداد الطالبة من خلال معطيات مقدمة من طرف المؤسسة

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

تم الحصول على عدد مسببات التكاليف الموضح في الجدول السابق وهذا من خلال برنامج المستخدم في المؤسسة .

### رابعا : المرحلة الرابعة : تحديد مراكز النشاط

قبل البدء بهذه العملية يجب أولاً جمع تكاليف الأنشطة التي لها نفس المسبب ، وذلك لتسهيل العمل و تجمع كمايلي :

- تسيير الموارد البشرية + نقل العمال و الموظفين = مركز إدارة و نقل العمال .

- تسيير المصالح العامة + المراجعة و التدقيق + تسيير العمليات المحاسبية + تسيير العمليات المالية = مركز الإدارة العامة و المحاسبة .

- مراقبة النوعية + صيانة المعدات = مركز المراقبة و الصيانة

نقوم بعد هذه العملية بإعداد جدول نحدد فيه تكلفة الوحدة الواحدة من مسببات و التي يتم حسبها :

تكلفة الوحدة الواحدة من المسببات = مجموع تكاليف النشاط أو مركز الأنشطة / عدد مسببات التكاليف .

### جدول رقم 3 - 19: يوضح تكلفة الوحدة الواحدة من المسبب التكلفة للنشاط و مراكز الأنشطة

التكلفة الوحديّة للمسبب	عدد المسبب	نوع المسبب	تكلفة	الأنشطة و مراكز الأنشطة
668.04	270	عدد المستخدمين	1419238059.15	مركز إدارة و نقل العمال
4394.22	1776	عدد ساعات العمل		مركز الإدارة العامة و المحاسبة
67063.80	27105	عدد التدخلات		مركز المراقبة و الصيانة
126.18	51	عدد الدراسات		الدراسات و التكوين
35992.51	14547	عدد الطلبات		تسيير المخزون
3238.75	1309	عدد اوامر الشراء		الشراء و التموين
35133.95	14200	عدد الفواتير		إعداد فواتير البيع

### المصدر : من إعداد الطالبة من خلال المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

تبقى دقة هذه الحسابات متوقفة على مدى دقة المعلومات المتحصل عليها من مصالح المؤسسة المختلفة ، حيث اي نقص في المعلومات او اي خطأ فيها يآثر على النتائج المتحصل عليها ، بالإضافة الى انه تم جمع المسببات و ضربها في التكلفة ثم الناتج المتحصل عليه تم استعمال الطريقة الثلاثية من اجل الحصول على التكلفة الوحديّة لكل مسسب مثلا :

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

مجموع عدد المسببات = 59258 .

التكلفة = 1419238059.15 دج .

تم استعمال الطريقة التالية :

التكلفة الوحيدة الإجمالية = التكلفة / مجموع عدد المسببات

. 59258/1419238059.15 = 23950.15

ثم :

23950.15 → 59258

270 → X

X = 668.04

وهكذا يتم حساب جميع المسببات وفق هذه الطريقة .

### خامسا : المرحلة الخامسة : تحديد تكلفة أهداف التكلفة النهائية

بعد تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة ، كانت الصعوبة في عدم توفر المعلومات و في محاولة منا في تحديد عدد هذه الوحدات إعتدنا معلومات معدة وفق الطريقة المعمول بها .

بعد كل هذه العمليات يمكن حساب تكلفة الإسمنت حسب نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة كما هو موضح في الجدول التالي :

### جدول رقم 3 - 20: يوضح مجموع التكاليف الإسمنت لسنة 2012 وفق نظام ABC

المجموع		البيان
925663001.38		الإستهلاكات
433988023.54		اليد العاملة المباشرة
70587034.23		المصاريف العامة
1419238059.15		مجموع التكاليف المباشرة
تكلفة المسبب	عدد المسبب	البيان
668.04	270	مركز إدارة و نقل العمال
4394.22	1776	مركز الإدارة العامة و المحاسبة
67063.80	27105	مركز المراقبة و الصيانة
126.18	51	الدراسات و التكوين
35992.51	14547	تسيير المخزون

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

3238.75	1309	الشراء و التمويل
35133.95	14200	إعداد فواتير البيع
146617.44		مجموع التكاليف غ المباشرة
1419384676.59		مجموع تكاليف الإسمنت

**المصدر :** من إعداد الطالبة

### المطلب الثالث : دراسة مخرجات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة و قواعد تطبيقه

إن في هذا المطلب قمت بتقسيمه إلى فرعين لضرورتهما حيث الفرع الأول دراسة مخرجات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة من أجل مقارنة النتائج المتحصل عليها من هذا النظام و النظام المطبق في المؤسسة، أما في الفرع الثاني يضم القواعد و الإجراءات المقدمت من أجل العمل بها في المستقبل من طرف المؤسسة .

### الفرع الأول : دراسة مخرجات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

بالنظر الى مجموع التكاليف الغير مباشرة المحملة حسب نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة في إنتاج مادة الإسمنت نلاحظ انخفاض في مادة الإسمنت الى ان مؤسسة الإسمنت تحمل الإنتاج بتكاليف لا ترتبط بها سواء بصفة مباشرة او غير مباشرة، كما سبق الذكر فإن المؤسسة تقوم بإنتاج منتج واحد و الذي يعد المنتج الرئيسي للمؤسسة ، ومن هنا سوف نستنتج سبب الفرق الكبير و الجدول التالي رقم 3 - : يوضح الفرق بين النظامين

### **الجدول رقم 3 - 21: يوضح المقارنة بين النتائج المتحصل عليها حسب النظامين**

البيان	تكلفة الإنتاج حسب النظام المطبق	تكلفة الإنتاج حسب ABC	الفرق بينهما
مادة الإسمنت	1981977876.75	1419384676.59	562593200.16

**المصدر :** من إعداد الطالبة

يرجع هذا الإنخفاض بالإضافة إلى ما سبق من الأسباب إلى عدم الدقة التي تختار بها مسيبتات التكاليف ، هذا ما يؤدي في أغلب الأحيان بتحميل الإنتاج لتكاليف غير مباشرة بزيادة عن ما هو مقرر و ذلك لأن عدد الوحدات التي تزرع على أساسها ليست دقيقة ، نلاحظ أن الأنشطة تشترك في مسيبتات التكاليف و يرجع السبب إلى أن العملية الإنتاجية مشتركة مع مراكز التكاليف و لاكن تختلف درجة الإستفادة منها .

بالإضافة إلى عدم توفر معلومات عن طبيعة العمل داخل المصنع هذا أدى بنا عند حساب التكلفة المنتج الى إتباع نفس الطريقة المتبعة في النظام التقليدي .



## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

بناء على المعلومات التي وفرها لنا نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ، مما يشجع المؤسسة في التفكير في دخول السوق بمنتج جديد كباقي المجمعات الأخرى .

### الفرع الثاني : قواعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة

يواجه تطبيق هذا النظام في المؤسسة عدة صعوبات و بعض التحديات ، لذا كروية لتطبيق هذا النظام قمة بوضع بعض القواعد و الإجراءات التي تساعد على تطبيق و الإستفادة قدر الإمكان منه ، فعلى مستوى نظام المعلومات فلبولوج اعلى الدرجات يجب تتبع بعض هذه الإجراءات :

أ) عدم الحصول على المعلومات في الوقت المناسب .

ب) توحيد الرؤية بين مختلف الأنشطة و الأقسام .

ج) إختيار مسبب التكلفة يكون دقيق و موحد .

د) الحصول على كافة المعلومات التي من شأنها دعم تسيير نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وذلك لأن هذا الأخير لا يحتاج للمعلومات المالية و المحاسبية فقط وإنما يحتاج كذلك إلى عدد مسببات التكلفة . أما على مستوى التنظيم المحاسبي مثلا :

- إعادة الترميز لأن الترميز المتواجد في المؤسسة لا يتماشى مع نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة.

- الدراسة الميدانية التي تقرب مصممي و مشغلي النظام من المستوى التشغيلي الأدنى ، حيث أن العاملين في هذا المستوى يمثلون المسيرين الأساسيين للأنشطة .

- تحديد قائمة الأنشطة وتحديد العلاقة الموجودة بين مختلف أهداف التكلفة و الأنشطة التي تستفي منها المؤسسة بالإضافة الى هذه القواعد و الإجراءات يجب على المؤسسة عند اعتمادها لهذا النظام أن تراعي بعض هذه

### النصائح الأولية مثل :

- إشترك جميع الموظفين في تصميم هذا نظام مما يحسبهم أنهم جزء منه ويشجعهم على تفهمه و تطويره .

- عدم الإعتماد على المحاسبين و الماليين في إعداد إجراءات و خطوات التطبيق لأن النظام يهتم بجميع الأنشطة

- يجب على المؤسسة إن تحدد مستوى حاجاتها للمعلوماتها و أنها مستعدة للإتفاق من أجل الحصول على هذه

المعلومات ، مع تحديد أهداف المؤسسة الإستراتيجية لأن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة مكلف جدا ولكن المنفعة منه كبيرة لدرجة أن تطبيقه من الممكن إن تحقق للمؤسسة مزايا تنافسية و يفتح لها

إتجاهات جديدة يمكن أن تدخلها المؤسسة و تحقق منها وفرات ومزايا كبيرة .

### المبحث الرابع : دراسة وظيفتي الجودة و الصيانة في الشركة

إن المؤسسة كغيرها من المؤسسات تطمح إلى تحقيق الميزة التنافسية عن طريق الجودة و بالخصوص إلى تحقيق معايير

الإزو بالإضافة إلى أن جودة المنتج يحتاج إلى تكاليف تتكبدتها المؤسسة لذا يجب عليها أن تحقق هذه الجود

بتكاليف أقل ، و على غيار الجودة هناك الصيانة و بالخصوص هذه الوظيفة التي تحتاج إلى تكاليف كبيرة مثلا

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

كنغير الفرن او تصليح الآلات ... كل هذا يحتاج إلى مبالغ طائلة لذا يجب عليها أن تتفادى إرتفاع التكاليف في هذه الوظيفة وكل هذا سيتم شرحه في هذا المبحث .

### المطلب الأول : دراسة وظيفة الجودة في الشركة و دورها في تخفيض التكاليف

تنتج شركة الاسمنت بالحساسنة بولاية سعيدة نوع واحد من الاسمنت من نوع CPJ 42.5 فهذا النوع يتم إنتاجه بكمية كبير و ذلك حسب الطلب المتزايد عليه ، ولهذا سوف تقتصر دراستي لهذا النوع بعبارة المنتج الرئيسي للشركة وهذا الأخير مقيد بالمواصفات المعمول بها دوليا حسب الخصائص " الفزيائية ، الكيميائية ، الميكانيكية " فهي تحدد صلاحيته والهدف من إستعماله ، إن جودة المنتج تظهر من خلال المنتج النصف المصنع و هذا الأخير مرتبط بجودة المواد الاولية ، حيث سوف أقوم بدراسة المنتج وفق هذه المراحل بالتتابع .

### الفرع الأول : جودة المواد الأولية و المنتج النهائي

#### أولا : جودة المواد الأولية

سنتطرق إلى ذكر أنواع المواد الأولية المستعملة و خصائصها الكيميائية :

- \* **الكالكير** : هي عبارة عن صخرة مكونة من كربونات الكالسيوم تتراوح نسبتها ما بين 75% الى 80 % " يستخرج من المحجرة القريبة من المؤسسة " و ذلك عن طريق التفجير .
- \* **الطين** : تتكون من أوكسيد السيلسيوم ، تتراوح نسبتها ما بين 17 % إلى 20 % من الخليط
- \* **خامات الحديد** : يتكون الطين من أوكسيد الكربون و الأليمنيوم ، تتشكل هي الأخيرة من 1 % الى 3 %.
- \* **الجبس** : يساعد في البطء التماسك يتكون من صولفات الكالسيوم .
- \* **معدن الحديد** : يتشكل من أوكسيد الحديد .
- \* **البوزلان و التيف** : تتكون من السليس وهي سخرة بركانية تعتبر مادة فعالة تضاف إلى الخليط .

### جدول رقم 3-22 : يوضح المؤشرات المعيارية لجودة المواد الاولية للشركة

نوع المواد					
الجبس	البوزلان	خامات الحديد	الطين	الكالكير	الخصائص
$12 \geq HO_2$	$12 \geq HO_2$	$7 \geq HO_2$	$10 \geq HO_2$	$2 \geq HO_2$	الرطوبة %
$28 < SO_3$	$43 \leq SiO_2$	$55 \leq Fe_2O_3$	$22 \geq Al_2O_3 \geq 18$	$56 > CaO > 45$ $1.5 \geq Meg$ $CaCO_3 > 75$	التركيبية الكيميائية %

**المصدر : إدارة الجودة الخاصة بالمؤسسة**

### ثانيا : جودة المنتج النهائي

إن جودة المنتج النهائي تتميز بالخصائص الفيزيائية و الكيميائية و الميكانيكية و تظهر من خلال :

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

- **الكثافة** : تتغير كثافة مادة الإسمنت ما بين 1380 إلى 1440 كلغ / م<sup>3</sup> وذلك حسب المادة المضافة إليه " التيف او الكالكر "

- **اللون** : إن اللون الذي تأخذه مادة الإسمنت الرمادي يميل إلى السواد وهذا راجع إلى عملية الحرق و الأكسدة و الجودة التي تطمح الوصول إليها خلال هذه العملية .

- **التصلب** : له مرحلتين " بداية التشكل ،نهاية التشكل " و هي خاصة فزيائية يتمتع بها ، يتشكل من عملية الإماهة و هو مركب بلوري متماسك يزداد صلابة كلما نقصت المسام في القطعة محل الدراسة .

- **النعومة** : إن الصلابة أثناء عملية الإماهة و قلة المسام فية يزيد في نعومة المادة .

**الجدول رقم 3- 23**: يوضح المؤشرات المعيارية لجودة المنتج النهائي

الخصائص الكيميائية		الخصائص الفيزيائية و الكيميائية	
10>مم	CaO	120>1سا	وقت الارتباط : البداية و النهاية
		240>	
0.1>%	CI	1.5مم ≥ 10	امتداد الانتفاخ ( مم )
5>%	MgO	MPA 12.5 ≤ 18.00	مقاومة الضغط ( ميغاباسكال )
5>%	P.A.F م° 1000	42.5 ≤ 43.00 ≤ 62.5 PMA	خلال 02 يومين و 28 يوم

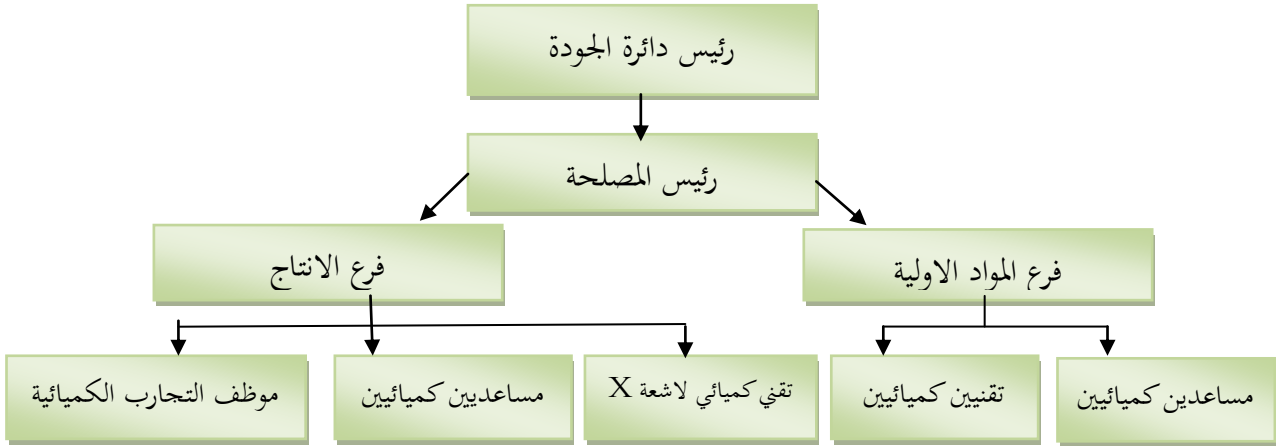
**المصدر** : من دائرة الجودة

**الفرع الثاني** : وظيفة إدارة الجودة الشاملة و دورها في تحقيق الميزة التنافسية

تختص دائرة الجودة في تسيير المنتج و نظام الجودة و الشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لدائرة الجودة .

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

الشكل رقم 3-10: يوضح الهيكل التنظيمي لدائرة الجودة للمنتج



**المصدر : دائرة الجودة**

- من خلال الشكل الموضح اعلاه يتبين لنا ان ادارة الجودة يشرف عليها رئيس حيث يقوم بالمهام التالية :
- الحرص على تطبيق نظام الجودة على احسن وجه ممكن .
  - يشرف على تسيير النظام الوثائقي لنظام الجودة و يسجله في النظام المعلوماتي .
  - يحدد مستويات الجودة التي وصلت لها الشركة بالاضافة الى اعطاء التقارير الدورية للمدير .
  - و كما يتضح لنا في الشكل ان لدين فرعين يشرف عليهم رئيس مصلحة ، من مهام فرع المواد الأولية " يقوم بتحليل المواد الأولية فقط " ما يلي :
  - تسجيل النتائج في سجل خاص و إرسال النتائج إلى غرفة المراقبة .
  - اعلام رئيس الدائرة بمختلف الانحرافات المتحصل عليها .
  - أما بخصوص فرع الإنتاج له نفس مهام فرع المواد الأولية .

### المطلب الثاني : الرقابة على جودة المواد الأولية و المنتج النهائي وتخفيض التكاليف

هي هذا المطلب إرتئينا إلى إعطاء نظرة حول كيفية الرقابة على المواد الأولية وكذلك المنتوجات التامة مع العلم أن هناك أيضا رقابة على المنتوجات النصف مصنعة لآكن نحن قمنا بإختيار هذين النوعين لأهميته في تحقيق الميزة التنافسية ، بالإضافة إلى تخفيض التكاليف بإتباع الجودة الشاملة .

### الفرع الأول : الرقابة على جودة المواد الأولية والمنتج النهائي

#### أولا : الرقابة على جودة المواد الأولية

يتم المقارنة بين الخصائص الكيميائية المتحصل عليها للمواد الأولية بالمؤشرات المعيارية الخاصة بجودة المواد الأولية " من طرف إدارة الجودة " ويتم إعلان ادارة المصلحة بالنتائج من أجل إجراءات التصحيح التي تقوم بها الإدارة و الجدول التالي يلخص بعض من هذه المواد الأولية " الكلس ، الطين " :

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

الجدول رقم 3 - 24: الإجراءات اللازمة لرقابة جودة المواد الأولية

المادة	نوع التحليل	المعايير	الإجراءات التصحيحية
الكلس	الرطوبة	$HO_2 \geq 2\%$	إذا كان $HO_2 \geq 2\%$ إبلاغ المحجرة بتغيير الركام
	تحليل كيميائي بـ Cubi X	$CaO > 45\%$ $CaO > 56\%$	إذا كان $CaO > 45\%$ $CaO > 56\%$ إبلاغ المسؤول في المحجرة بتغيير الركام ذو نسبة أكبر .
الطين	تحليل كيميائي بـ Cubi X	$Cl^- > 0.018\%$ $Al_2O_3 < 22\%$ $H_2O < 12\%$	إبلاغ مسؤول المحجرة بتغيير الركام إذا كان $Cl^- > 0.018\%$ أو $Al_2O_3 < 22\%$ أو $H_2O < 12\%$

### المصدر : إدارة الجودة

إن هذا الجدول يوضح لنا الإجراءات التصحيحية التي يقوم بها المتخصصون بإستعمال جهاز Cubi X الذي يعمل باشعة X حيث يقومون مثلاً بـ :

- أخذ عينية يتم " تجفيفها ، كسرها ، تحضيرها " ثم تحضيرها على شكل أقراص .
- إجراء التحليل بإستعمال الأشعة ، ثم إبلاغ إدارة الجودة و المصلحة بالنتائج المتحصل عليها .
- تقوم الإدارة و المصلحة بالإجراءات التصحيحية مثل ما هو موضح في الجدول أعلاه و تشمل هذه الإجراءات أيضاً كل من " الجس ، الخليط ، البوزولان ، ... " .

### ثانياً: الرقابة على جودة المنتج النهائي

هذه المرحلة الأهم يعتبرها المرحلة الهائية ، حيث يجب مراعات الخصائص الفيزيائية و الكيميائية ومقارنتها بالإجراءات اللازمة لجودة هذا المنتج و فق معيار NA442 ، و الجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول رقم 3 - 25 : الإجراءات اللازمة لرقابة جودة المنتج النهائي

نوع التحليل	المعايير	الإجراءات التصحيحية
الضياع بسبب الحرارة 1000 م ° PAF	5%	إذا كان الضياع اقل من 5% يتم اضافة الكلس .
زمن الارتباط	بعد 1 سا و 30 د	إذا بدأت الاسمنت بالتماسك في اقل من 1 سا و 30 د يجب اخذ الاجراءات اللازمة .
المقاومة	خلال 2 يوم	إذا كانت المقاومة خلال 2 يوم اقل من 12.5 mp و

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

للضغط	خلال 28 يوم	$mp42.5 <$	28 يوم اقل من $mp42.5$ تتخذ الاجراءات اللازمة لذلك .
-------	-------------	------------	--

**المصدر : إدارة الجودة**

إن هذا الجدول يوضح لنا الاجراءات اللازمة التي تتخذ في حالة الحرارة و نسبة الضياع ، فإذا كان الضياع أقل من 5 % يجب إضافة الكلس و هذا موضح في الجدول أعلاه ، و أيضا مراعاة مدى مقاومة الضغط و زمن التصلب لهذا المنتج ، ويجب على المؤسسة إن تقوم بالرقابية الوقائية مثل :

- يجب على مؤسسة إن تحتفظ بعينة لمدة ثلاث أشهر وهذا راجع في حالة وجود طوعون من طرف الزبائن .
- وضع تواريخ على الأكياس لتفادي أي تجاوزات من طرف الزبون .
- تجنب العيب الذي يظهر على المنتج و ذلك بضبط جميع الآلات و الأجهزة من أجل زيادة الفعالية ، و رقابة جودة الأكياس و مدى حفظها للمنتوج وفق الشروط المتفق عليها .

وبهذا يمكن القول أن المؤسسة تسعى إلى تحقيق ميزة تنافسية بتحقيق **ميزة المنتج** وذلك من خلال الإجراءات التصحيحية التي تقوم بها إدارة الجودة بهدف تحقيق المواصفات الدولية لهذه المادة .

**الفرع الثاني : تخفيض التكاليف في الشركة بإستعمال إدارة الجودة الشاملة**

إن الجودة الشاملة لها علاقة بتكاليف المبنية على أساس الأنشطة ، بحيث إن الجودة تكون فعالة وواضحة بوجود نظام ABC ، إذ أن عملية خفض التكلفة تعد من أهم الأولويات التي تشغل الإدارة الحديثة في الآونة الأخيرة لما توفره من مساعدة الإدارة في تطبيق السياسات الإدارية المختلفة كسياسة الدخول في المنافسات مع الشركات الأخرى ، وتكن العلاقة بينهما في ومن خلال الأساليب التجميعية التي تتصف بها الأنظمة التقليدية في إحتساب كلفة المنتج لا تتحقق الفرص الممكنة لتخفيض تكلفه المنتج بسبب عدم توفيرها للمعلومات عن الأنشطة المكونة للمنتجات وكلفها،و إن توفير مثل هذه المعلومات تمكن من تخفيض تكاليف المنتجات وذلك من خلال إلغاء الأنشطة ذات التكاليف العالية والتي لا تضيف قيمة للمنتجات ، وإن حصيلة تفاعل كل من (ABC) و (TQM) يخدم وبشكل أساس في تحقيق الوظائف الآتية :

**أولا : تحديد رضا المستهلك :** إن البيانات غير المالية عن رضا المستهلك وما يمكن أن توفر إدارة الجودة الشاملة في هذا المجال من تنبؤات حول رضا المستهلك ، كذلك المقاييس المالية التي يوفرها ABC حول تكاليف الفشل ، لاكن المؤسسة في سنة 2012 لم تشهد أيت معارضات حول مادة الأسمنت وهذا ما يدل عن رضا الزبون .

**ثانيا: تحديد تكاليف الجودة :** إن المؤسسة لا تقوم بإستعمال أنظمة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة لأن تكاليف الجودة تظهر من خلال تحديد تكاليف كل نشاط .

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

**ثالثا : تحديد الإنسجام بينهما ( ABC ) و ( TQM ) :** إن كلاهما له القدرة في تحديد مدى فاعلية كل منهما في أداء الشركة ومدى الإنسجام فيما بينهما بين أساليب و تقنيات المنشأة ومن ثم مستوى الكلفة اللازمة لذلك المستوى .

إن المؤسسة تهدف من خلال الجودة الشاملة بتقليل الأعطال وذلك من خلال عمليات التصحيح التي تقوم بها ، بالإضافة إلى أن الشركة تحسن استخدام الآلات المتواجدة بالإدارة وذلك لتفادي التعطيلات لأن هذا يكلف كثير أثناء صيانتها أو تغييرها ، بالإضافة إلى أن إدارة الجودة تقوم بتفادي التأخير وهذا لأهمية رضا الزبون لدى الشركة و إن من أهمية تخفيض التكاليف بالنسبة للجودة هو غزو السوق بأعلى قيمة وبأقل سعر ، و المؤسسة تقوم بتحسين جودتها من خلال الدراسات و التكوينات التي تقوم بها فمثلا لقد بلغت عدد التكوينات التي قامت بها خلال سنة 2013 إلى أواخر أفريل حوالي 51 دراسة متنوعة .

### المطلب الثالث : دراسة وظيفة الصيانة بالشركة وسياستها

تعد الصيانة أيضا من أهم المداخل التي تعتمد عليها المؤسسات في تخفيض التكاليف ، و المؤسسة التي هي محل الدراسة أي مؤسسة الإسمنت لولاية سعيدة تعتمد عليها لأنها تحتاجها بشكل كبير من أجل أن تتفادا التكاليف الباهضة مثلا تقوم بصيانة الفرن دوريا و هذا لتفادي ضياعه لأنه يكلف باهضا في حالة أن إرادة شرائه وبهذا تتبع المؤسسة طرق لتخفيض التكاليف من هذه الناحية و هذا راجع أيضا لسياسة الصيانة التي تتبعها .

### الفرع الأول : تنظيم و أهمية وظيفة الصيانة بالشركة

من خلال هذا المطلب سوف نتطرق إلى ذكر كيفية تنظيم وظيفة الصيانة و هذا في الفرع الأول ، إما في الفرع الثاني سوف أتطرق إلى ذكر أهمية وظيفة الصيانة بالنسبة للمؤسسة من أجل تفادي الأعطال وإستمرار العملية الإنتاجية .

### أولا : تنظيم وظيفة الصيانة

إن لوظيفة الصيانة خمسة مصالح في مؤسسة الاسمنت " مصلحة الميكانيك ، مصلحة الكهرباء و مصلحة الضبط و القياس ، منطقة الإسمنت ، منطقة الطهي ، منطقة النيئة " بها 43 عامل و جميعهم يتوزع على المناطق التالية " منطقة التفتيت ، منطقة الطحين ، منطقة الطهي ، منطقة الكلنكر ، منطقة الارسال " او بالأحرى " المنطقة النيئة ، منطقة الطهي ، منطقة الاسمنت " ، و مصلحة الميكانيك لها الصلاحيات الكبرى في دائرة الصيانة .

### ثانيا : أهمية وظيفة الصيانة

إن وظيفة الصيانة تعد من أهم الوظائف في الشركة ، فأهميتها تكمن في إستمرار العملية الإنتاجية و تقليل الأعطال من أجل تحقيق الأهداف المرجوك مثل :

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

- التقليل من التوقفات التي تتعرض لها الاجهزة وكذلك الأعطال و هذا لتحقيق الإنتاج .
  - ضبط الألات من أجل تقليل المعيب الذي يتعرض له المنتج .
  - ضمان سلامة العاملين بهذه الوظيفة بـ " ضبط الحرارة الضائعة و الغبار المتناثر " .
  - حماية البيئة من التلوث و ذلك من خلال صيانة مصفاة .
- إن أي تأخر في صيانة الفرن يؤدي إلى عواقب وخيمة تحملها تكاليف باهضة و الهدف الرئيسي هو **خفض التكاليف** كما تم شرحه في الجانب النظري .

### الفرع الثاني : سياسة الصيانة

في هذا المطلب سوف أتطرق الى ذكر أنواع الصيانة أما إن تكون صيانة الوقائية و الصيانة العلاجية ، و الفرع الثاني يتحدث على الصيانة الداخلية و الصيانة الخارجية ففي حالة إذا كانت الصيانة الداخلية مع من تتعامل و في حالة العكس أي الصيانة الخارجية ايضا مع من تتعامل .

### أولا : أنواع الصيانة

إن النشاط الذي تقوم به المؤسسة يفرض عليها إستعمال نوعين من الصيانة " الصيانة الوقائية و الصيانة العلاجية " و الجدول التالي يوضح لنا نسبة كل واحدة منها .

### الجدول رقم 3 - 26 : أنواع الصيانة ونسبها خلال سنة 2012

سنة 2012		نوع الصيانة
المبلغ ( 10 <sup>3</sup> دج )	النسبة	
XX	%53	الصيانة الوقائية
XX	%47	الصيانة العلاجية
XXX	%100	المجموع

### المصدر : من إعداد الطالبة

**أ: الصيانة الوقائية :** يمنع حدوث الاعطال او تخفيف حدوثها و تضم ثلاثة انواع " الصيانة الدورية ، الصيانة النظامية ، الصيانة شرطية " و سوف اتطرق اليها على النحو التالي :

**- الصيانة الدورية :** تكون بشكل دوري ، يتم التسجيل من خلال العاملين و الملاحظين لمعلومات الخاصة بـ " قرارات التشغيل ، الاهتزازات " و تكون بشكل دوري .

**-الصيانة النظامية :** يتم اعداده بناءا لمدة الاستغلال ، و هذه العمليات تتمثل في " الدهن ، التشحيم ، التنظيف .... "



## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

**- الصيانة الشرطية :** يتم الحصول على المعلومات انطلاقاً من أجهزة قياس الاهتزاز و جهاز السكانيير الذي يسجل درجة حرارة الفرن و من ثم قيام المؤسسة بالصيانة التي تراها ضرورية وكل هذا يتم وفق برنامج يسجل فيه جميع المعلومات الخاصة بالآلات .

و كما هو ملاحظ في الجدول ان هذا النوع من الصيانة له نسبة 53% من اجمالي التكاليف الصيانة وهذا يعني أن المؤسسة تعتمد على الصيانة الوقائية بدلا من الصيانة العلاجية .

**ب) الصيانة العلاجية :** قد تتعرض العملية الانتاجية الى عطل في الآلات مما يدعوها الى التوقف وذلك رغم وجود الصيانة الوقائية ، ويتم اكتشاف هذه الاعطال اما من قبل " عمال قسم الانتاج او عمال قسم الصيانة " ، ويتم ايضا تحديد اما أن تكون صيانة جزئية او كلية ، و التوقفات اما ان تكون من يومين الى 15 يوم او اكثر من 15 يوم ، و المؤسسة كان لها توقف في شهر، أوت ، وسبتمبر حيث كان من التوقفات الكبرى للمؤسسة و هذا من أجل تغير مصفاة المطحنة و ايضا بتغير مخفض السرعة و هذا بهدف تخفيض التكاليف و ايضا المحافظة على المحيط بالإضافة الى توقف في ديسمبر 2012 الى غاية 08 فيفري 2013 من أجل صيانة الفرن و تشغيل المصفاة الجديدة ، اما التوقفات الصغرى تكون من يومين الى 12 يوم فمثلا توقف في مدة لاتتجاوز 12 يوم من أجل صيانة القرميد المقاوم للحرارة أو بعض الآلات التابعة للورشة " الطهي ، المواد النيئة " و الصيانة العلاجية تمثل نسبة 47% من اجمالي تكاليف الصيانة بمبلغ يقدر بـ XXX دج .

### ثانيا : الصيانة الداخلية و الصيانة الخارجية

قد تكون الصيانة اما داخلية او خارجية ، و اذا قامت المؤسسة بصيانة داخلية فإن معنى هذا أنها تقوم بالإعتماد على فريق العمل التابع لها و في حالة إذا كانت الصيانة خارجية هذا معناه ان المؤسسة تستعين بجهات خارجية .

**أ) الصيانة الداخلية :** في الصيانة الداخلية تعتمد المؤسسة على عمالها و كذلك امكانياتها في جل المجالات و التخصصات الميكانيكية و الكهربائية ، و الشركة تقوم بتنظيم تربصات لإطاراتها الخاصة و خصوصا إذا تعلق الأمر بإقتناء ماكنة جديدة او نظام آلي ، و المؤسسة تمتلك قاعدة معلومات خاصة بمختلف التعطيلات و الأخطار حيث تمكنها تطور نشاط الصيانة بها .

**ب) الصيانة الخارجية :** تلجأ المؤسسة الى الصيانة الخارجية بالتعاقد مع مؤسسات متخصصة في صيانة ماكنات الإسمنت ، و تعتبر مؤسسة EMICM تابعة لسطيف و SMS التابعة إلى قسنطينة بالإضافة SMIF من أهم المؤسسات التي تلجأ إليها الشركة ، أهم الأسباب اللجوء إلى الصيانة الخارجية هي :

أ) تخفيض التكاليف خصوصا تلك التي المتعلقة بمخزون قطع الغيار الذي يعتبر جد مكلف .

ب) نقص المهارات و التخصص لدى عمالها خصوصا أثناء حدوث توقفات مفاجئة .

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

ج) إن أعمال الصيانة تتطلب عتاد ضخمة ليس موجود في المؤسسة هذا ما يدفعها الى الصيانة الخارجية ، و ليس من الرشاد إقتناء هذه المعدات التي تستخدم في بعض الاحيان .

### المطلب الرابع : تكاليف الصيانة وكيفية توزيعها على مختلف المناطق

في هذا المطلب سنقوم بدراسة تطورات تكاليف الصيانة خلال سنة 2012 كفرع الأول وفي الفرع الثاني قمت بدراسة عناصر تكاليف قسم الصيانة .

### الفرع الأول : تطور تكاليف الصيانة خلال 2012 وعناصرها

#### أولا : تطور تكاليف الصيانة خلال 2012

و هي التكاليف الشهرية للصيانة حيث يمكن تلخيصها في الجدول التالي :

#### جدول رقم 3 - 27: يوضح تكاليف الصيانة خلال 2012

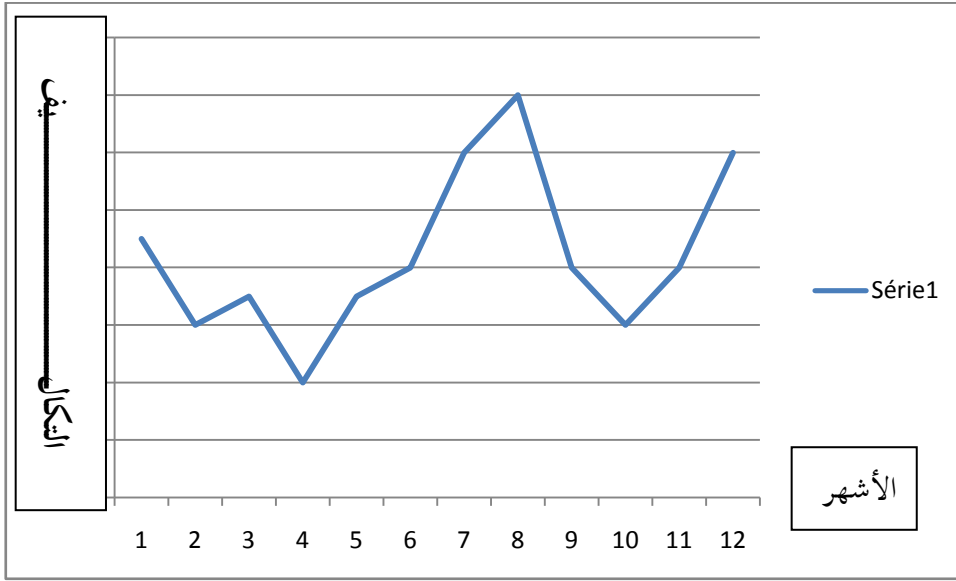
12	11	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	الأشهر
XXX	XX	XX	XXX	XXX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	X	تكاليف ص م "دج"

#### المصدر : دائرة الصيانة

يبين الجدول إن تكاليف الصيانة متذبذبة من شهر إلى آخر و هذا ما يوضح لنا أن الصيانة موسمية ، لقد كانت أدنى قيمة لها ما بين الأشهر الأوائل من " جانفي الى غاية جويلية " ، لآكن في شهر " أوت و سبتمبر " إرتفعت التكاليف إلى أن بلغت صروتها خلال الشهرين المذكورين وذلك بسبب التصليحات التي قامت بها المؤسسة وكانت مرتفعة نوعا ما حيث قامت ببعض التصليحات و كذلك أعمال التنظيف بالإضافة إلى تعاقدات خارجية قامت بها المؤسسة ، ونلاحظ أيضا أن المؤسسة في أواخر السنة " شهر ديسمبر " قامت بتصليحات كتصليح الفرن و تشغيل المصفاة الجديدة ، و الشكل التالي يوضح تطور التكاليف الصيانة خلال السنة .

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

الشكل رقم 3-11: يوضح تطور التكاليف الصيانة خلال سنة 2012



المصدر : من إعداد الطالبة

كما يوضح لنا الرسم البياني ان شهر أوت هو الشهر الذي ترتفع فيه التكاليف يتبعه شهر سبتمبر و ايضا نهاية السنة اي شهر ديسمبر ، وكل هذا يثبت لنا أن المؤسسة تتكبد عن طريق وظيفة الصيانة تكاليف باهضة خصوصا إذا تعاملت مع المؤسسات الخارجية ، لهذا لها إستراتيجية في تخفيض هذه التكاليف من بينها تخفيض ساعات عمل هذه الآلات خصوصا أوقات إرتفاع تكلفة الكهرباء ما بين 17:00 الى غاية 21:00 و أيضا إعتماها على نفسها في عملية الصيانة الداخلية بعتمادها على عماله في تصليح الآلات اثناء توقفها و بهذا تعد طريق جيدة من طرف المؤسسة و كل هذا راجع إلى التكوين المستمر و الدراسات و الأبحاث التي تقوم بها المؤسسة في كيفية صيانة هذه الآلات .

**ثانياً: عناصر تكاليف قسم الصيانة :** إن وظيفة الصيانة كغيرها من الوظائف تتحمل تكاليف إما ان تكون تكاليف مباشرة و اخرى تكاليف غير مباشرة بحيث الأولى تدخل في أشغال الصيانة اما الثانية فتدخل في الأقسام المساعدة و المهم عندنا هو دراسة التكاليف المباشرة في هذه الوظيفة و التي يأتي بيانها في الجدول التالي :

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

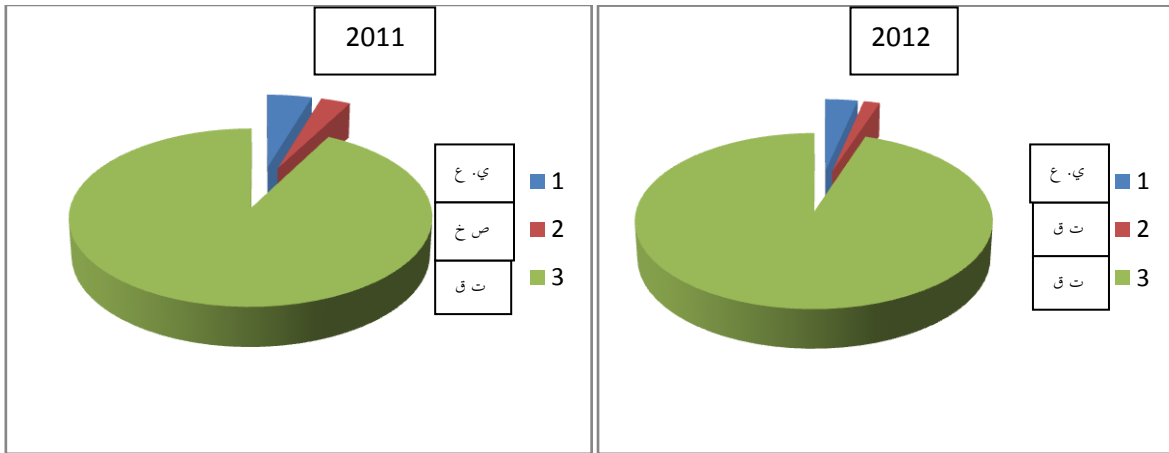
### جدول رقم 3-28 : يوضح عناصر التكاليف المباشرة للصيانة 2012

بالمليون				البيان
% 2011	% 2012	مبالغ 2011	مبالغ 2012	
%4.61	%3.39	1.5 مليون	2 مليون	تكاليف اليد العاملة
%3.08	%1.69	1 مليون	1 مليون	الصيانة الخارجية
%92.31	%94.92	30 مليون	56 مليون	تكاليف قطع الغيار و المواد المستعملة
%100	%100	32.5 مليون	59 مليون	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة

من خلال الجدول يتضح لنا أن نسبة تكاليف الغيار و المواد المستعملة مرتفعة بنسبة أكبر تقدر بـ 94.92 % ثم تليها نسبة اليد العاملة بـ 3.39 % و الصيانة الخارجية لها النسبة الأقل وهذا بخصوص سنة 2012 ، و النسبة الى سنة 2011 كذلك لها نفس الحالات لآكن بنسب مختلفة غير نسب سنة 2012 كما هو موضح في ( الجدول رقم 3 - 19 ) .

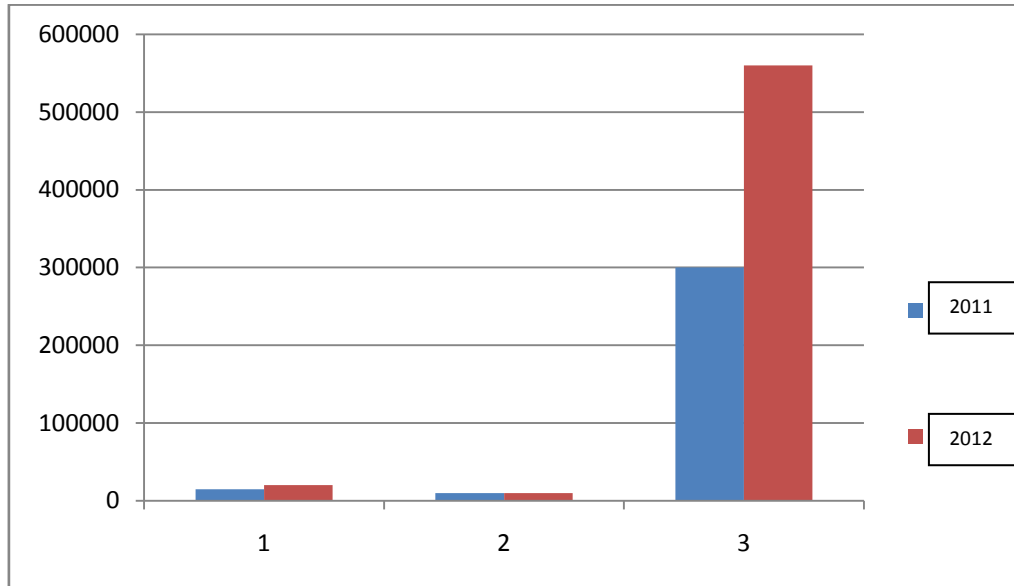
### الشكل رقم 3-12 : يوضح عناصر التكاليف المباشرة في قسم الصيانة لسنة 2012



المصدر : من إعداد الطالبة

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

أما الشكل التالي رقم 3-13 : يوضح المقارنة بين عناصر تكاليف سنة 2012 و 2011



المصدر : من إعداد الطالبة

من خلال هذا البيان نلاحظ أن سنة 2012 كان لها الحصة الأكبر في تكاليف الغيار و المواد المستعملة في هذه السنة كان مرتفع بقيمة 56 مليون بعكس سنة 2011 كانت لا تتجاوز 30 مليون ، أما اليد العاملة في سنة 2012 زادت عن سنة 2011 من مبلغ مليون وخمس مئة الى مليونين ، أما الصيانة الخارجية فبقيت ثابتة وذلك حسب ما قدم من طرف إدارة الصيانة.

### الفرع الثاني : توزيع تكاليف الصيانة على مختلف المناطق

يتم توزيع التكاليف الصيانة على أربع مناطق مختلفة "منطقة التفتيت، منطقة النيئة ، منطقة الطهي ، منطقة الإسمنت " التي يتم من خلال عملية الصيانة على أساس ساعات التشغيل " الصيانة " في كل منطقة من هذه المناطق المذكورة سلفا ، و الجدول الموالي يوضح ذلك .

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

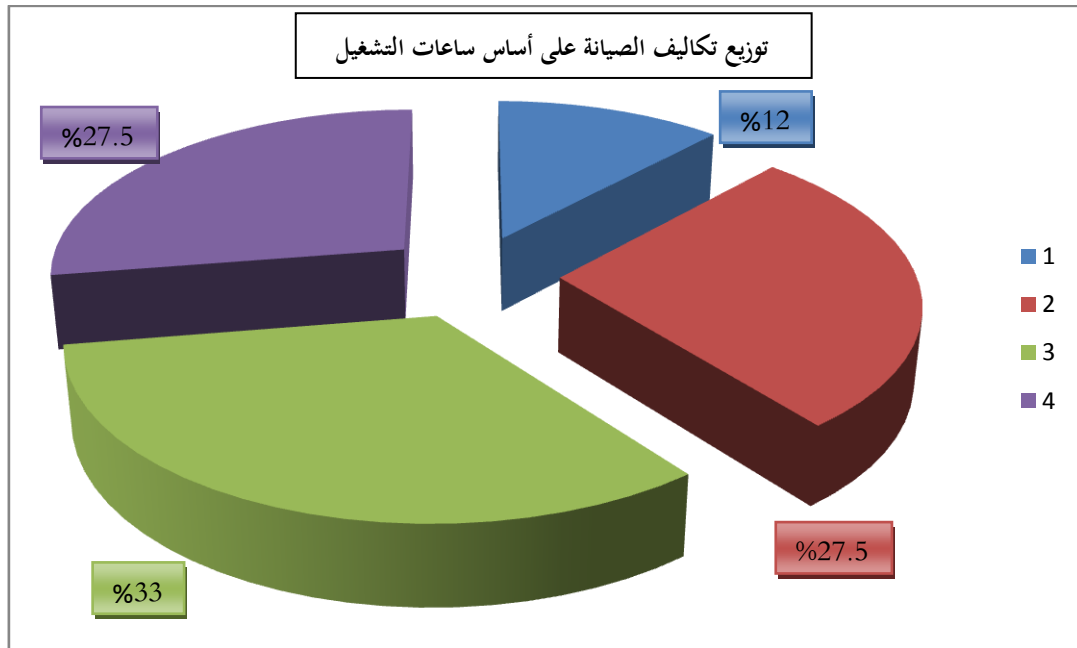
جدول رقم 3 - 29: يوضح كيفية توزيع تكاليف قسم الصيانة

%	المبلغ	بالساعات	ساعات التشغيل	
11.94%	XX	3168	12 سا / 24 في 5 ايام	منطقة التفتيت " الكسر "
27.52%	XX	7300	20 سا / 24 في 7 ايام	منطقة المواد النيئة
33.02%	XX	8760	24 سا / 24 في 7 ايام	منطقة الطهي
27.52%	XX	7300	20 سا / 24 في 7 ايام	منطقة الإسمنت
100%	XXX	26528	/	المجموع

المصدر : إدارة الصيانة

من خلال الجدول السابق يتضح لنا أن منطقة الطهي نسبتها تقدر بـ 33.02 % و هي النسبة الأكبر تليها منطقة الإسمنت و المواد النيئة بنسبة متشابهة بـ 27.52 % و المنطقة الأخيرة و هي منطقة التفتيت بنسبة 11.94 % ، أما بخصوص منطقة التشغيل المقررة من طرف المؤسسة وهذا من أجل تخفيض تكاليفها ، فمثلا منطقة المواد النيئة فهي تشتغل 20 ساعة بدلا من 24 ساعة اي لا تعمل 4 ساعات و ساعات التوقف تكون من الساعة 17:00 الى غاية 21:00 لأن في هذه الساعات ترتفع التكاليف لهذا المؤسسة تتفادى هذا الوقت من أجل أن تخفض تكاليفها و تعد إستراتيجية متبعة من طرف المؤسسة و الشكل التالي يوضح كيفية توزيع تكاليف الصيانة على مختلف المناطق .

الشكل رقم 3-14 : يوضح كيفية توزيع تكاليف الصيانة على مختلف المناطق



المصدر : من إعداد الطالبة

## دراسة حالة شركة الإسمنت - سعيدة -

خلاصة الفصل الثالث

في هذا الفصل حاولت قدر الإمكان إسقاط الجانب النظري كالميزة التنافسية و تخفيض التكاليف على حالة مؤسسة الإسمنت بالحساسنة و لاية سعيدة ففي البداية قمت بدراسة البيئة التي تنشط بها المؤسسة بحيث أعطيت نبذة على المؤسسة و دور قطاع الإسمنت في الجزائر و كيفية تلبية الطلب على هذه المادة ، إن بطبيعة الحال إن الطلب على هذه المادة في تزايد مستمر و ذلك راجع إلى المشاريع المسطرة من قبل الدولة ، بالإضافة إلا أن هناك عجز في تلبية هذه المادة بحيث أن الطلب مرتفع عن العرض ، و إستخلصنا أن المنافس الوحيد لهذه الجمعات و الذي يشكل تهديدا هو مجمع الجزائرية للإسمنت وهو تابع للقطاع الخاص بحيث يغطي نسبة 33% و هذا سنة 2010 و الباقي تغطيه الجمعات الإثني عشر ( 12 ) و هي تابعة للقطاع العام .

كما تناولنا تحليل التكاليف لدى المؤسسة بحيث خلصنا إلى أن الشركة إستكاعت تحقيق وفرات في المواد الأولية بنسبة 9 % مقارنة بسنة 2011 وهذا راجع إلى تطبيق نظام جودة و صيانة ممتاز و فعال في نفس الوقت ، بحيث الشركة قامت بتخفيض في عدد عمالها من 292 عامل إلى 270 عامل سنة 2012 ويمثل نسبة 7.53 % وهو غير مرغوب فيه من الناحية الإقتصادية فمردودية العامل منخفضة مقارنة بالشركات الأخرى بحيث تقدر بنسبة 10.02% ، بحيث رأت المؤسسة أن تزيد في عدد عمالها سنة 2013 إلى 273 إلى غاية شهر أفريل .

كما تطرقنا في دراستنا إلى وظيفة الجودة و الصيانة ، حيث لوحظ داخل الشركة أنها تهتم بجودة المنتج متناسية لجودة الخدمة لأنها أيضا عنصر أساسي لتحقيق الجودة الشاملة ، بالإضافة إلى وظيفة الصيانة و كيفية تفتن الشركة لآلاتها و المراقبة الدقيقة لها و إتمادها على الصيانة الوقائية بحيث تمثل نسبة 53 % و أيضا إنتهاجها للصيانة الداخلية و هذا من أجل تخفيض تكاليفها ، لاكن قطع الغيار و المواد المستعملة مرتفعة بنسبة 92 % لاكن المؤسسة تعوض هذا الإرتفاع إلى تخفيض ساعات تشغيل هذه الآلات و خصوصا إلى مناطق التي تحتاج إلى الكهرباء ، وذلك من ساعة 17:00 إلى 21:00 بحيث هذا الوقت ترتفع فيه تكاليف الكهرباء فمثلا لدينا منطقة التفتيت تتطلب 12 سا و لمدة 5 أيام و المنطقة النيعة تعمل 20 سا ، بالإضافة إلى أن الشركة خفضت من عدد عمالها من 292 عامل إلى 270 عامل سنة 2012 ، بالإضافة إلى تبني المؤسسة لإلا نظام la gestion de maintenance assisté par ordinateur بحيث يمكن حساب جميع تكاليف الصيانة بمختلف أنواعها ، حيث يقوم بحساب تكلفة العامل بالساعة الواحدة وكذلك تكاليف قطع الغيار و المواد المستعملة في كل نوع من الصيانة حيث يقدم التكلفة " اليومية والشهرية ، السنوية " .





## الخاتمة العامة

إن التغيرات التي يشهدها العالم تسمح للمؤسسة بتدارك كل ذلك ويكون من خلال البحث على الميزة التنافسية الدائمة .

ودراستي إستهدفت أسلوب تخفيض التكاليف من أجل تحسين الوضعية التنافسية للمؤسسات ، وإستهلت دراستي بتحليل البيئة التنافسية للمؤسسة لأنها تعد نقطة الإنطلاق هامة من أجل أن تكون للمؤسسة ميزة تنافسية ، ويكون ذلك من خلال إكتشاف التهديدات التي تواجه المؤسسة بالإضافة إلى فرص المتاحة لها ويكون ذلك من خلال جمع معلمات وتحليلها وكل هذا يسمح لها بالمحافظة على الميزة وتطويرها وفق الركائز و الأسس التي تبنى عليها هذه الأخيرة .

وتبقى مهمة المؤسسة تكمن في التحكم في تكاليفها و إتباع إستراتيجية ويعد هذا رهان يضمن لها المحافظة على ميزتها التنافسية من أجل أن تتميز بالمنتجات الجديدة تسيطر بها على السوق .

وتعد المحاسبة المبنية على أساس الأنشطة إحدى أهم الوسائل لبلوغ هذا الهدف إضافة إلى الصيانة و الجودة أيضا بدورها يساهمان بتخفيض التكاليف .

ويمكن إستخلاص أهم ما توصلنا إليه من نتائج فيمايلي :

### أولا : نتائج الدراسة النظرية :

إن نتائج الدراسة النظرية التي توصلت إليها تتمثل في :

( أ ) تعد المنافسة من أهم السمات الرئيسية في الإقتصاد وذلك لضرورة البقاء في السوق بالنسبة للمؤسسات الإقتصادية .

( ب ) يمكن للمؤسسة أن تحقق الميزة التنافسية وذلك من خلال إستغلال جميع مواردها .

( ج ) إن الإهتمام بجميع الأنشطة داخل المؤسسة يشجع على تخفيض التكاليف بحيث يعد الإختيار الأمثل لها .

( د ) إن الجودة لها تأثير على الميزة التنافسية للمؤسسة لأنها تزيد في قيمة المنتج لدى الزبون .

( هـ ) وظيفة الصيانة مهمة بالنسبة للمؤسسة لأنها تساهم في تحقيق ميزة تنافسية و ذلك من خلال رفع قيمة المنتج من جهة و التحكم و ضبط التكاليف " تخفيضها " من جهة أخرى .

### ثانيا : نتائج الدراسة الميدانية

( أ ) رغم التزايد المستمر على مادة الإسمنت إلا أن الشركة لا تستجيب لهذه التغيرات وهذا غير مرغوب فيه من الناحية الإقتصادية .

## الخاتمة العامة

ب ) عدم إهتمام الشركة بحساب و تحليل تكاليف الجودة ، بحيث إذا تم حسابها سيتم اكتشاف أنها تمثل أكبر نسبة من خلال الإختلالات الداخلية .

ج ) مازلت الشركة تهتم بجودة المنتج وتناست جودة الخدمة ، لكن الشركة أصبحت تهتم بزبائنها من خلال الاستماع إليهم .

د ) إن المؤسسة مازلت ملزمة بتطبيق المواصفات في صنع هذه المادة مما يقلل أهمية ميزة المنتج .  
وبناء على النتائج التي توصلنا لها من خلال الدراسة النظرية و الدراسة الميدانية سنحاول تقديم بعض من

### اقتراحات و التوصيات :

أ ) دراسة إمكانية التوسع في الإنتاج كتدعيم المصنع بخط إنتاجي حديث و كذلك دراسة التوسع في النشاط كإنتاج النوع الثاني من مادة الإسمنت و صناعة الخرسانة الجاهزة .

ب ) إهتمام المؤسسة بدراسة تكاليف الجودة من أجل تخفيضها .

ج ) أقترح على المؤسسة أن تطبق نظام ABC لكي تتفادى تكاليف الأنشطة التي ليست لها أهمية بنسبة لعملية الإنتاج .

د ) أقترح على المؤسسة أن تهتم بجميع تكاليف الجودة من أجل اكتشاف الإختلالات التي تحدثها .

هـ ) أقترح على المؤسسة رفع من طاقتها الإنتاجية من إنتاج النوع الثاني من الإسمنت كغيرها من المجمعات الأخرى.



قائمة

المصادر والمراجع

✓ باللغة العربية :

- 1- احمد حلمي جمعه و اخرون " محاسبة التكاليف المتقدمة " ،دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان - الاردن - ، الطبعة 1999.
- 2- إسماعيل يحيى التكريتي " محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق " ، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان-الأردن، الطبعة الأولى 2006 .
- 3- أمين عبد العزيز حسن " إدارة الأعمال وتحديات القرن الحادي والعشرين " دار قباء للطباعة والنشر والتوزيع، 2001 .
- 4- تامر، البكري " استراتيجيات التسويق " ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان - الاردن ،2008.
- 5- جمال الدين محمد المرسي، د. مصطفى محمود أبو بكر، د. طارق رشدي جبة " التفكير الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية منهج تطبيقي " الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- 6- حسن عادل " التنظيم الصناعي و ادارة الانتاج المؤسسية " ،شباب الجامعة، الاسكندرية ، ص 183.
- 7- خالد صالح المطري " أثر تطبيق ادارة الجودة الشاملة في تطوير أنظمة التكاليف دراسة تطبيقية للقطاع الصناعي في الجمهورية اليمنية " ، جامعة دمشق ، 2007 .
- 8- روبرت بتس ،د . ديفيد لي " الإدارة الإستراتيجية بناء الميزة التنافسية " ، ترجمة عبد الحكم الخزامي، دار الفجر للنشر والتوزيع، 2008 .

## قائمة المصادر و المراجع

- 9- سونيا محمد البكري " تخطيط ومراقبة الانتاج " ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 1998 .
- 10- طاهر محسن منصور الغالبي، د. وائل محمد صبحي إدريس " الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل " دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2007 .
- 11- عبد الحي، مرعي " التكاليف في مجال التخطيط والرقابة " ، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفني ، مصر ، 1999 .
- 12- عبد الرزاق بن حبيب " اقتصاد وتسيير المؤسسة " ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثالثة، 2006.
- 13- عبد العزيز صالح بن حبتور " الإدارة الإستراتيجية ' إدارة جديدة في عالم متغير ' " ، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عدن، الطبعة الأولى، 2004 .
- 14- عبد المقصود ديبان ، د ، زينات محمد محرم " مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية " ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، طبعة 1992 .
- 15- عبيد علي أحمد الحجازي " اللوجستيك كبديل للميزة النسبية " شركة الجلال للطباعة، الإسكندرية، 2000 .
- 16- عصام فهد العرييد ، أستاذ المحاسبة و نظم المعلومات المساعد " المحاسبة الادارية " ، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية ، جامعة الزيتونة الأردنية ، الطبعة الأولى 2003
- 17- عقلي، عمر وصفي " مدخل الى المنهجية المتكاملة لادارة الجودة الشاملة " ، دار وائل للنشر ، عمان - الاردن - الطبعة الاولى 2001 .
- 18- على سلمى " السياسات الادارية في عصر المعلومات " ، دار غريب للطباعة ، القاهرة ، 1995 .

## قائمة المصادر و المراجع

- 19- علي السلمي "إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية" دار غريب للطباعة ، القاهرة، سنة 2001 .
- 20- عماد يوسف الشيخ ، أستاذ المحاسبة المشارك " محاسبة التكاليف " جامعة العلوم التطبيقية الخاصة ، الطبعة الأولى 2008 .
- 21- عمر صخري ، استاذ بمعهد العلوم الاقتصادية بجمعة الجزائر " اقتصاد المؤسسة " ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية .
- 22- غسان فلاح المطارنة " مقدمة في محاسبة التكاليف " جامعة آل البيت ، طبعة الثانية 2006 .
- 23- كمال حسن جمعة الربيعي وآخرون " محاسبة التكاليف المتقدمة " ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان - الاردن ، الطبعة الثالثة 2004.
- 24- كمال خليفة ابوزيد " محاسبة التكاليف لاغراض التخطيط و الرقابة " ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، 2002 .
- 25- محسن أحمد الخضري " صناعة المزايا التنافسية " مجموعة النيل العربية، مصر، 2004 .
- 26- محمد صالح الحناوي، د. محمد فريد الصحن " مقدمة في الأعمال والمال " الدار الجامعية 2002-2003 .
- 27- محمد صالح الحناوي، د. محمد فريد الصحن، د. نادية العارف، د.نبيلة عباس " مقدمة في الأعمال في عصر التكنولوجيا " الدار الجامعية، طبعة 2004 .
- 28 - محمد عبد الوهاب العزاوي " ادارة الجودة الشاملة " ، ادارة دار اليازوري العملية للنشر و التوزيع ، عمان ، الطبعة العربية ، 2005 .

## قائمة المصادر و المراجع

- 29- محمد، أبدووي الحسين " تخطيط الإنتاج ومراقبته "، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان، 2002 .
- 30- مصطفى محمود أبو بكر " إدارة الموارد البشرية، مدخل لتحقيق الميزة التنافسية " الدار الجامعية،  
2006.
- 31- مصطفى محمود أبو بكر، د. طارق رشدي " التفكير الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية ' منهج تطبيقي' " الدار الجامعية للنشر 2002 .
- 32- منصور البديوي ، د .رشيد الجمال " في نظم قياس التكلفة " ، دار الجامعة الجديدة ،الاسكندرية،  
2006
- 33- منصور الزين ، أ . بن نذير نصر الدين " الابداع كمدخل لاكتساب ميزة تنافسية مستدامة في منظمات الاعمال " جامعة سعد دحلب ، البليدة .
- 34- منير نوري ، د . فريد كورتل " ادارة الموارد البشرية " مكتبة المحتكع العربي للنشر و التوزيع ، الطبعة  
الاولى 2011 .
- 35- مونيا محمد بكري " إدارة الإنتاج والعمليات، مدخل النظم " الدار الجامعية، 1999 .
- 36- ناصر دادي عدون " إقتصاد المؤسسة " دار المحمدية العامة، طبعة 1998 .
- 37- نبيل مرسي خليل " الميزة التنافسية في مجال الأعمال،الإسكندرية " مركز الإسكندرية للكتاب،  
1998،
- 38- النجار فريد " المنافسة والترويج التطبيقي آليات الشركات لتحسين المراكز التنافسية مدخل المقارنات التطويرية المستمرة " مؤسسة شباب الجامعة للنشر، 2000 .
- 39- نواف فخر ، د .حسن زكي " محاسبة التكاليف " ، منشورات جامعة دمشق ، 2005 .

40- وديع محمد عدنان " القدرة التنافسية و قياسها " المعهد العربي للتخطيط ، الكويت ، العدد الرابع و العشرون ، ديسمبر 2003 .

✓ كتب باللغتين " فرنسية ، انجليزية " :

- 1- Aline courtois, Gestion de production , les éditoins d'organisatoins , 11eme tirage , paris ,2001 .
- 2- G. Garihaldi, stratégie concurrentielle, choisis et gagner, ed, d'organisation ,1994 .
- 3- H. Lesca, structure et système d'information : facteurs de compétitivité , Masson, 1982 .
- 4 - J .Apter, Maîtriser la flexibilité de l(entreprise : une méthode de gestion et ses application, Masson, 1985.
- 5- J.L Arragle : « Analyse ressource based et identification des actifs stratégiques ». in revue française de gestion, Mars, Avril, Mai, 1996.
- 6- L levy, leboyer, La gestion des compétences, 2<sup>ème</sup> édition d'organisation, 1997.
- 7- M porter, l'avantage concurrentiel : comment devancer ses concurrents et maintenir son avance, inter, éditions 1986.
- 8- Mokhta boula iboud , gestion stratégique de l' entreprise publique algérienne , opu , alger, 1986 .
- 9- P. Caspar et C. Afriat, l'investissement : essai sur l'économie de l'immatériel, ed, economica, 1988.



- 10- Petrella riccardo, Critique de la compétitivité, l'idéologie de la guerre économique et de la survie sociale des meilleurs à la lumière du 11 septembre .
- 11- Phippe Lorino , contrôle de gestion stratégique, DUNOD , Paris,2001.
- 12- R. Percerou, entreprise : Gestion et compétitivité, edEconomica, 1984.

ثالثا : المجالات و الأطروحات

- 1- د ،إبراهيم السباعي " تشخيص مجالات خفض اتكلفة - طرق التشخيص و وسائل التطبيق " ، مجلة المحاسبة ، الرياض ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، العدد 09 ، ماي 1996 .
- 2- د، عبد الغاني تغلابت " تأثير الصيانة على تكاليف في المؤسسات الصناعية " ، مذكرة ماجستير ، جامعة باتنة ، 2006 .
- 3- د، نبيه بن عبد الرحمن الجبر " نحو منهج مقترح لتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية السعودية - دراسة ميدانية " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية -العلوم الإدارية، جامعة القاهرة كلية .التجارة - بني سويف، العدد 03 سبتمبر 1997 .

ثالثا : الملتقيات

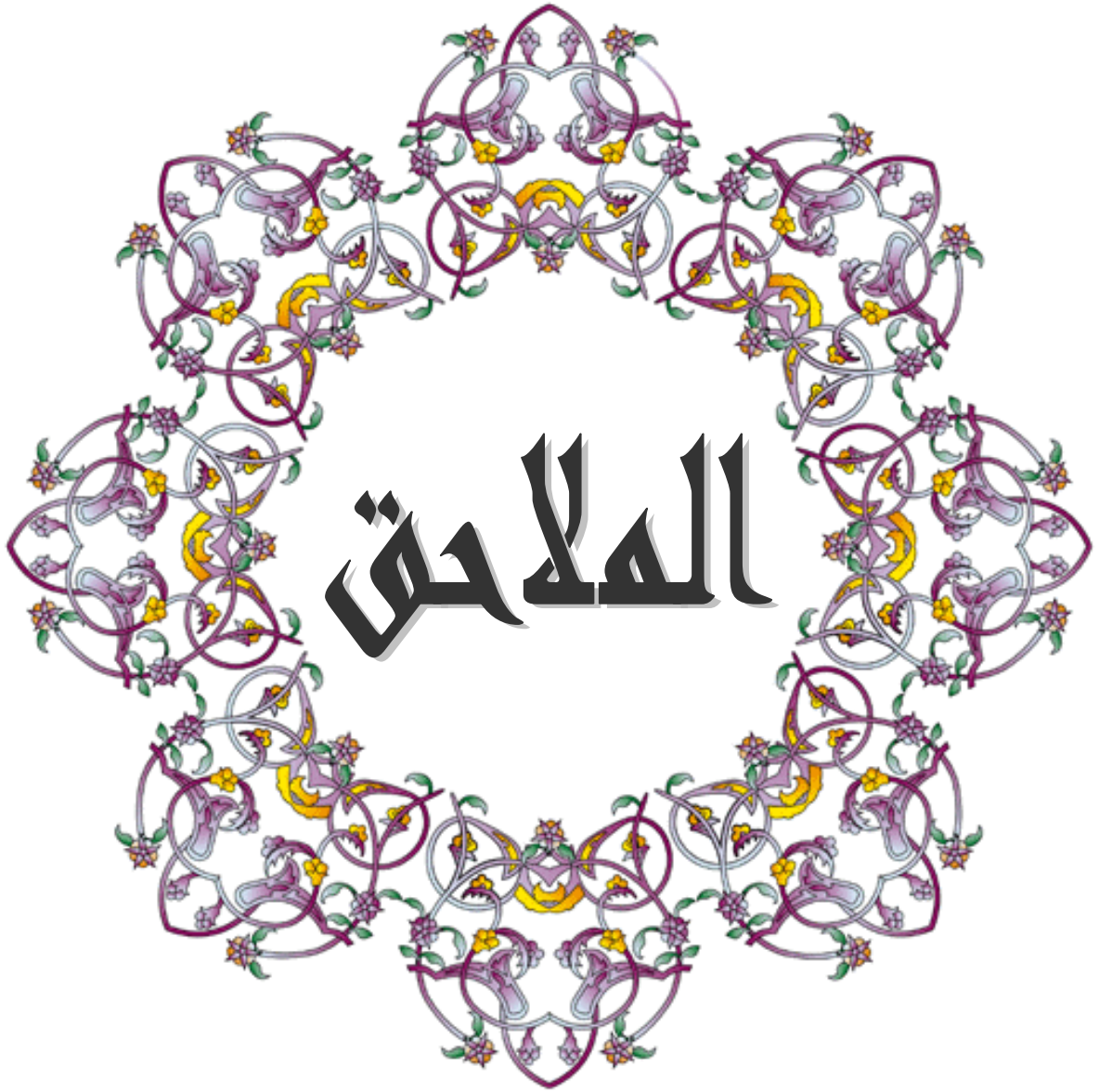
- 1 - د . عماري عمار، أ. الهاشمي بن واضح، أ. الفري عبد الرحمن، الملتقى الوطني حول تقييم المؤسسات، مداخلة بعنوان "أهمية التحليل الإستراتيجي في تصميم المؤسسات"، جامعة سكيكدة.

1- <http://firashiary.jeeran.com> .

2-<http://WWW.Sendspace.com> .

3- [http://www.arab . eng / org / atchuveindex](http://www.arab.eng/org/atchuveindex) ,phpt , hotmal

4- <http://www.siirpnlne.org> .



# الملاحق

# الملاحق

## BILAN (ACTIF) AU 31 /12/2012

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET 2011
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
<b>Immobilisations incorporelles</b>	5	3 474 040,86	1 415 749,06	2 058 291,80	2 009 946,60
<b>Immobilisations corporelles</b>	6				
Terrains	6	2 713 979,50		2 713 979,50	2 713 979,50
Bâtiments	6	943 466 529,94	932 952 046,50	10 514 483,44	12 290 325,61
Autres immobilisations corporelles	6	5 450 756 257,82	3 894 676 709,86	1 556 079 547,96	1 234 146 165,47
Immobilisations en concession					
<b>Immobilisations encours</b>	7	577 541 010,58		577 541 010,58	827 927 871,70
<b>Immobilisations financières</b>					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées	8	1 108 845,16		1 108 845,16	1 108 845,16
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants	8	11 577 668,85		11 577 668,85	13 321 782,55
Impôts différés actif	9	45 729 537,64		45 729 537,64	55 328 792,83
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>7 036 367 870,35</b>	<b>4 829 044 505,42</b>	<b>2 207 323 364,93</b>	<b>2 148 847 709,42</b>
<b>ACTIF COURANT</b>					
<b>Stocks et encours</b>	10	856 687 528,22	79 039 557,52	777 647 970,70	832 908 146,45
<b>Créances et emplois assimilés</b>					
Clients	11	89 182 007,82	486 480,21	88 695 527,61	79 731 084,40
Autres débiteurs	12	18 907 562,69		18 907 562,69	12 227 152,35
Impôts et assimilés	13	49 507 850,96		49 507 850,96	49 777 229,06
Autres créances et emplois assimilés					
<b>Disponibilités et assimilés</b>					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie	14	471 126 499,64		471 126 499,64	540 649 433,38
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>1 485 411 449,33</b>	<b>79 526 037,73</b>	<b>1 405 885 411,60</b>	<b>1 515 293 045,64</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>8 521 779 319,68</b>	<b>4 908 570 543,15</b>	<b>3 613 208 776,53</b>	<b>3 664 140 755,06</b>

مصدر: وثائق المؤسسة.

# الملاحق

BILAN (PASSIF) AU 31/12/2012			
LIBELLE	NOTE	2012	2011
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis		1 050 000 000,00	1 050 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)	15	1 002 940 031,98	786 632 114,16
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)	16	336 968 882,31	335 357 917,82
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
<b>Part de la société consolidante (1)</b>			
<b>Part des minoritaires (1)</b>			
<b>TOTAL I</b>		<b>2 389 908 914,29</b>	<b>2 171 990 031,98</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières	17	263 876 498,01	275 419 530,13
<b>Impôts (différés et provisionnés)</b>			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		282 295 905,71	339 792 811,82
<b>TOTAL II</b>		<b>546 172 403,72</b>	<b>615 212 341,95</b>
<b>PASSIFS COURANTS:</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés	18	311 984 834,34	247 173 211,00
Impôts	19	59 380 719,26	36 658 169,60
Autres dettes	19	300 052 459,48	592 376 345,85
Trésorerie passif	20	5 709 445,44	730 654,68
<b>TOTAL III</b>		<b>677 127 458,52</b>	<b>876 938 381,13</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>3 613 208 776,53</b>	<b>3 664 140 755,06</b>

مصدر : وثائق المؤسسة.

# الملاحق

COMPTÉ DE RESULTAT/NATURE AU 31/12/2012			
LIBELLE	NOTE	2012	2011
Ventes et produits annexes	21	1 878 349 248,81	2 103 162 590,18
Variation stocks produits finis et en cours	22	103 628 627,94	11 410 147,46
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>1 981 977 876,75</b>	<b>2 114 572 737,64</b>
Achats consommés		-715 472 619,45	-716 496 699,06
Services extérieurs et autres consommations	23	-210 190 381,93	-171 486 691,21
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-925 663 001,38</b>	<b>-887 983 390,27</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>1 056 314 875,37</b>	<b>1 226 589 347,37</b>
Charges de personnel	24	-433 988 023,54	-481 062 862,68
Impôts, taxes et versements assimilés	25	-45 578 546,97	-38 106 222,62
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>576 748 304,86</b>	<b>707 420 262,07</b>
Autres produits opérationnels	26	13 727 124,74	34 496 761,95
Autres charges opérationnelles	27	-9 650 447,04	-38 712 403,09
Dotations aux amortissements, provisions et p	28	-403 553 652,08	-359 821 440,86
Reprise sur pertes de valeur et provisions		183 463 830,16	77 204 275,82
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>360 735 160,64</b>	<b>420 587 455,89</b>
Produits financiers	29	1 191 017,08	3 998 052,19
Charges financières	30	-15 358 040,22	-12 914 133,23
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-14 167 023,14</b>	<b>-8 916 081,04</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>346 568 137,50</b>	<b>411 671 374,85</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	31		-87 665 013,00
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ord		-9 599 255,19	11 351 555,97
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRE</b>		<b>2 180 359 848,73</b>	<b>2 230 271 827,60</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRE</b>		<b>-1 843 390 966,42</b>	<b>-1 894 913 909,78</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRE</b>		<b>336 968 882,31</b>	<b>335 357 917,82</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>336 968 882,31</b>	<b>335 357 917,82</b>

مصدر: وثائق المؤسسة.